

NOTAS ACERCA DE LA ESPECIE TRIBUTARIA DE LA TASA. REFLEXIONES A PROPÓSITO DE UN PRECEDENTE DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

Guillermina GAMBERG

SUMARIO: I. Introducción.- II. Ideas preliminares acerca de la tasa.- III. La tasa como especie tributaria.- IV. Elementos esenciales de la categoría. Otras notas accidentales.- V. Aproximación a su régimen cuantificador.- VI. El aspecto adjetivo referido a la carga de la prueba.- VII. El fallo “Aurea” del Tribunal Superior de Justicia. Acerca del acomodo de la contribución en crisis en la especie tributaria de la tasa.- VIII. Comentarios finales

I. Introducción

Sabido es que la exigencia de tasas sólo puede estar justificada en la medida en que no suponga un atropello a los principios jurídicos que garantizan la equidad en la exacción de cualquier ingreso tributario, razón por la cual no basta que se las utilice como un instrumento de financiación; al contrario, con carácter previo, deben pasar el filtro de su legalidad formal y sustancial.

A partir de una aproximación al esquema jurídico-conceptual clásico de la figura, nos interesa examinar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia en la causa “Asociación Civil Alianza para el Uso Racional de Envases en Argentina (AUREA)”¹ y, en particular, su disidencia, pues invita a reflexio-

1 TSJ, 15/09/2010, “Asociación Civil Alianza para el Uso Racional de Envases en Argentina (AUREA) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”.

nar en torno a la noción constitucional de tributo, la tasa como una de sus manifestaciones específicas, y el valladar inmueble que representa la garantía constitucional de reserva de ley.

II. Ideas preliminares acerca de la tasa

No es una novedad que las tasas han tenido un enorme desarrollo doctrinal en el ámbito del Derecho Financiero, y especialmente, en el Derecho Tributario, de modo que perfilar su concepto y los principios que las rigen, ha sido uno de los grandes temas de esta disciplina jurídica.

Cabe recordar que la concepción inicial de la categoría jurídica se encuentra en la formulación de Kurt Heinrich RAU en el siglo XIX, quien en 1832 expuso una teoría científicamente estructurada de la tasa, lineamiento que fue de inmediato acogido por la mayor parte de los escritores germanos y que, luego, fue reelaborada por la corriente italiana de GRIZIOTTI y PUGLIESE ².

Más adelante, escribe GIANNINI ³ que la tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público en virtud de una norma legal y en la medida en que la exacción se establezca por la realización de una actividad del propio ente que afecte de modo particular al obligado. El hecho generador de la obligación tributaria no es más que “el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado

2 GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel, *Las Tasas en la Hacienda Pública*, Biblioteca de Publicaciones Oficiales de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de la República, Montevideo, 1956, p. 81; MORDEGLIA, Roberto M. y otros, *Manual de Finanzas Públicas*, 2ª edición, Az Editora, Buenos Aires, 1986, p. 205.

3 GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Traducción y Estudio Preliminar por Fernando SAINZ DE BUJANDA, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

tributo”⁴ y, en lo que aquí interesa, su presupuesto necesario consiste en que se haya producido o deba producirse la realización de un servicio o actividad pública que refiera de modo particular al obligado.

La noción del profesor italiano significó, en su hora, un importante avance en el desarrollo del concepto jurídico de la tasa, pues daba una idea del tributo no sólo desprovista de todo elemento extrajurídico, sino, asimismo, basada en la naturaleza del presupuesto de hecho, criterio que todavía utiliza la doctrina a efectos de la estructuración del sistema tributario⁵.

Siguiendo la clasificación entre tributos *vinculados* y *no vinculados*, dentro de esta última categoría, la tasa se erige sobre la existencia de una actuación estatal que se liga de modo directo a alguien que es, por ley, puesto en la situación de sujeto pasivo del tributo⁶.

El Modelo de Código Tributario para América Latina⁷ define la tasa como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su noción se completa con la exigencia de que su producto no tenga un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación y, por otra parte, con la inherencia del servicio (cfr. art. 16).

4 ARAUJO FALÇAO, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964, p. 2.

5 SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, vol. 2, Madrid, 1976, p. 164.

6 ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987.

7 Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, Unión Panamericana, Secretaría General de la OEA, Washington D.C., 1967. Comisión redactora: Dres. GIULIANI FONROUGE (Argentina), Rubens GOMES DE SOUSA (Brasil) y Ramón VALDÉS COSTA (Uruguay).

Al cotejar esta disposición definitoria de la tasa, advertimos con facilidad que el ordenamiento jurídico argentino no ha consagrado una equivalente ⁸, a la par que el contexto normativo ofrece una escasa regulación general de las tasas. Con todo, las únicas referencias con mayor grado de concreción sobre la figura se alojan en la ley 23.548 de Coparticipación Federal, en tanto excluye del cotejo de analogía -que se convierte en el mecanismo técnico adoptado para mitigar el fenómeno de la doble o múltiple imposición interna- a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados. Por otra parte, han recogido ciertas pautas las manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, auténticas expresiones de las relaciones de armonización consustanciales a la dinámica del Estado federal ⁹.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sido clara al definir la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el *presupuesto de hecho* adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado; por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso o no tenga interés en aquél, ya que el servicio tiene en mira el interés general ¹⁰.

8 La exposición de motivos del citado Modelo propiciaba excluir de los Códigos las definiciones para encomendar su libre elaboración a la doctrina y la jurisprudencia.

9 Por ejemplo, el Pacto Fiscal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de agosto de 1993, expresa que resulta una exigencia de las tasas que exista una razonable relación entre el costo del servicio y el *quantum* de la figura. Asimismo, cabe mencionar que el Consenso Fiscal suscripto el 16 de noviembre 2017 entre el Poder Ejecutivo Nacional y los representantes de las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires contiene ése y otros compromisos sobre la materia, no obstante lo cual la ausencia de algunos actores del federalismo ha diluido indudablemente su fuerza.

10 *Fallos*, 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503, entre otros.

áDA Ciudad

Asimismo, ha puntualizado que la tasa se refiere a un servicio determinado y con ella se cubre el gasto que ocasiona la prestación de tal servicio, y el impuesto, en cambio, se paga en proporción a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y su característica es la generalidad, pues tiende a costear las funciones y servicios del Estado, sin referencia a los contribuyentes ¹¹.

Por otra parte, debemos insistir, en línea con el citado tribunal, que “el pago de la tasa es obligación que impone la *solidaridad* con la existencia misma del servicio estatal, incluso por parte de quienes no lo aprovechan rigurosamente” ¹² (el resaltado es agregado).

Ha dejado igualmente esclarecido que la distinción entre especies tributarias no es irrelevante debido a que desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, pues el art. 9º, inc. b, de la ley 23.548, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos ¹³, de acuerdo con la exégesis acordada por el Máximo Tribunal federal en el fallo “Pan American Energy S.A.” ¹⁴. Se sostuvo allí, siguiendo el Anteproyecto de Ley de Coparticipación de JARACH, que la analogía no requiere una completa identidad

11 CSJN, 11/12/1990, “Obras Sanitarias de la Nación c/Colombo, Aquilino”, *Fallos*, 313:1366.

12 CSJN, 1961, “Municipalidad de San Lorenzo c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales s/cobro ordinario de pesos”, *Fallos*, 251:222.

13 *Fallos*, 332:1503, entre otros. En ese contexto, no sorprende que el legislador, de modo intencional, suela desfigurar la tasa al instituir-la -denominándola con las más diversas locuciones- para *encubrir* la verdadera sustancia del instituto, en definitiva, impuestos análogos a los nacionales coparticipados.

14 CSJN, 19/06/2012, “Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/Provincia de Chubut”.

[áDA Ciudad

de hechos imponibles o bases de imposición, sino una coincidencia sustancial¹⁵.

III. La tasa como especie tributaria

La incontestada naturaleza tributaria de la tasa nos releva aquí de profundizar acerca de antiguos debates que han quedado superados. Tempranamente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que “la tasa no es una institución fiscal, sino una creación administrativa”¹⁶, vinculada con el poder de policía estatal, conceptos que fueron objeto de una adecuada crítica¹⁷ y abandonados luego en el seno del tribunal.

La relación jurídica tributaria, por pertenecer a la categoría de las obligaciones *ex lege*, surge como la realización *in concreto*, en un determinado momento, del hecho previsto en la ley anterior y de la cual recibe la fuerza jurídica para determinar el surgimiento de la obligación¹⁸.

De este modo, la coactividad que caracteriza a las prestaciones impuestas es la que se traduce en la absoluta irrelevancia de la voluntad del sujeto pasivo en orden a la constitución de la obligación y, por ende, a fin de determinar todos los extremos que a ella se refieren, tales como su validez, configuración, contenido y modos de extinción¹⁹.

15 El texto normativo propuesto es recogido en el art. 10, inc. b, el Anteproyecto de Ley de Coparticipación.

16 *Fallos*, 225:688. Ver también, *Fallos*, 270:468.

17 JARACH, Dino, “El poder de policía ¿involucra la facultad municipal de imponer tasas destinadas a costear un ejercicio?”, JA, 1944-I-773; entre otros.

18 ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, p. 67.

19 AGÜALLO AVILÉS, Ángel, “Un criterio para delimitar tasas y precios: La dicotomía prestación espontánea-prestación impuesta”, en *Tasas y Pre-*

áDA Ciudad

No existe, entonces, acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, puesto que los tributos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública ²⁰.

En análoga inteligencia, en el ámbito local, se ha sostenido que el devengo de la tasa se deriva del poder de autoridad del Estado, en cuanto no nace de una relación contractual entre el Fisco y los contribuyentes, sino que se sustenta en un vínculo de Derecho Público sin acuerdo alguno de voluntades, fruto del ejercicio del poder tributario ²¹.

IV. Elementos esenciales de la categoría. Otras notas accidentales

La elaboración de un concepto jurídico de tasa no importa desconocer que, de modo habitual o harto frecuente, puedan

cios Públicos en el ordenamiento jurídico español, Ponencias y Comunicaciones Españolas XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 136. De otro lado, y parece sustancial la distinción, el elemento volitivo *puede* ocurrir en oportunidad de provocar el hecho imponible pero, una vez realizado, el tributo nace con independencia de la efectiva voluntad del individuo. Se ha apuntado, con cita de VALDÉS COSTA, acerca de la “provocación del hecho”, que los deudores tienen la posibilidad de eludir el hecho que hará nacer la obligación, aunque, en ocasiones, si el servicio interesa fundamentalmente a la colectividad, el Estado tiene recursos suficientes para forzar la demanda (GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel, op. cit., ps. 122/123).

20 *Fallos*, 152:268; 218:596; 318:676, entre muchos otros. En fecha más reciente, D.311.XLIX.ORI “Desarrollos al Costo S.R.L c/Provincia de Buenos Aires s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, y B.107.XLIX. ORI “Buasso, Martín Luis c/Provincia de Buenos Aires s/ordinario”, sentencias del 12 de julio de 2016.

21 TSJ, 15/09/2010, “Asociación Civil Alianza para el Uso Racional de Envases en Argentina (AUREA) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, voto del juez CASÁS.

concurrir accidentalmente otros aspectos que no ostentan la naturaleza de elemento esencial y, por ende, resultan inadecuados para precisarla o distinguirla. En efecto, mucho se ha escrito acerca de tales elementos caracterizadores, en los esfuerzos de distinguirlos de aquellos que no tienen tanta aptitud constitutiva. De ahí que, sin que podamos considerar agotada la temática, convenga realizar un breve abordaje.

1. La efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente constituye un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de esta especie tributaria y así lo ha sostenido la doctrina, sin fisuras, desde temprano²². Se erige tal elemento en el presupuesto inexcusable, dentro de la configuración del hecho imponible, frente al carácter completamente marginal que reviste su utilización por el particular al que refiere la tasa²³.

De allí que SIMÓN ACOSTA proclame el *principio de subsidiariedad* de la tasa respecto del servicio, al señalar que la tasa no es un fin en sí misma, sino que su cobro sólo está justificado cuando se ha prestado de forma efectiva o se ha desarrollado la actividad con la que se satisface el interés público que la justifica²⁴. Si no se verifica la verdadera existencia del servicio público o actividad admi-

22 Conviene dejar apuntado que el servicio público o actividad cuya retribución se pretenda con la tasa debe encontrar cabida dentro del ámbito competencial del ente público impositor pues sólo el titular del poder tributario podrá exigir la gabela (CSJN, 21/03/2006, “Massalin Particulares S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego s/acción declarativa”, *Fallos*, 329:792).

23 GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*, Cuaderno de Jurisprudencia Tributaria, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1996, p. 35.

24 SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Las Tasas de las Entidades Locales (El Hecho Imponible)*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1999, ps. 47/48.

ñDA Ciudad

nistrativa que exige la categoría se produce una *prestación formularia*, es decir, la exigencia de la tasa sin la previa realización del hecho imponible, siendo inadmisibles su simulación ²⁵.

No se desconoce, por otra parte, que el Modelo de Código Tributario para América Latina citado alude 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”.

Empero, como lo ha esclarecido la jurisprudencia del fuero, la citada potencialidad no pretende justificar la legitimidad de la tasa por un servicio no prestado, sino únicamente incorporar la noción de que, aun cuando el sujeto no quiera o se resista a recibir el servicio o bien lo gestione de modo privado, igualmente deberá pagarla ²⁶. En ese orden de razones, se ha señalado que potencialidad juega únicamente *a favor del contribuyente*, quien podrá o no utilizar el servicio -en ambos supuestos alcanzado por el tributo-, pero nunca a favor del Estado, puesto que siempre deberá prestar el servicio para exigir legítimamente el pago de la tasa ²⁷.

En el ámbito de los gravámenes de la Ciudad, se ha enfatizado que el servicio que involucra las tradicionales Contribuciones de Barrido y Limpieza -que se aplican concurrentemente con la Contribución de Alumbrado- es de demanda presunta y coactiva, bastando que esté disponible para el contribuyente, siendo irrelevante que una propiedad no genere residuos

25 RUIZ GARIJO, Mercedes, *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, 2002, p. 121.

26 Cámara CAyT, sala III, 26/03/2014, “Telemetrix S.A. c/GCBA s/ impugnación de actos administrativos”, expte. 34261/0, voto de los jueces Corti y Seijas.

27 URRESTI, Patricio E., “Los caracteres constitutivos de la tasa”, en MORDEGLIA, Roberto M. (dir.), *Manual de Derecho constitucional, económico, financiero y tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2005, ps. 275 y ss.

[áDA Ciudad

domiciliarios, al punto que no existe ninguna dispensa en el Código Fiscal para las propiedades desocupadas ²⁸.

Entroncado con la efectividad del servicio, existe suficiente consenso acerca de que únicamente frente a los denominados servicios divisibles puede verificarse la existencia de la actividad del ente público que refiera al obligado, de suerte que sólo los denominados servicios *uti singuli* pueden dar lugar al pago de una tasa. De ahí que la divisibilidad del servicio constituye uno de los elementos que inexcusablemente debe presentarse en la figura para ser considerada como tal.

Enseña GIANNINI que la tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que concierne particularmente al obligado, la cual únicamente puede comprobarse en los servicios que se consideran divisibles en la ordenación administrativa del ente. Lo expuesto, dado que si bien el Estado organiza el servicio en miras a la satisfacción de un interés público, tal finalidad sólo puede alcanzarse mediante el cumplimiento de las varias prestaciones relativas a cada uno de los usuarios, razón por la cual es justo que recaiga sobre ellos, si no la totalidad, al menos la mayor parte de los gastos necesarios para la gestión del servicio ²⁹.

En la pareja tesis de VALDÉS COSTA, si el servicio es indivisible faltará uno de los presupuestos básicos de la tasa, ya que no podrá individualizarse a la persona que lo utiliza particularmente o que da lugar a su funcionamiento, y aun cuando en ciertos casos pueda presumirse la utilización, se trata de una circunstancia eventual y, por lo tanto, incompatible con la noción básica de la categoría ³⁰.

28 TSJ, 15/09/2010, “Asociación Civil Alianza para el Uso Racional de Envases en Argentina (AUREA) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, voto del juez CASÁS.

29 GIANNINI, A. D., *Instituciones de Derecho Tributario*, op. cit., ps. 50/51.

30 VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición, Temis, Bogotá, 2001, p. 159. Acerca del recaudo de la divisibilidad y

¿DA Ciudad

La divisibilidad -explica la doctrina-, viene dada por la posibilidad de que el servicio sea susceptible de dividirse en forma de poder individualizar a quienes reciben las prestaciones ³¹. En el mismo razonamiento, se ha señalado que deben calificarse como servicios divisibles aquellos que son pasibles de ser fraccionados en prestaciones individualizadas que sean dispensables a individuos determinados ³².

Por su parte, es inveterada la jurisprudencia del Máximo Tribunal federal en el sentido de que al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente ³³. No en vano razona el juez Belluscio, en la causa “Compañía Química S.A.”, que si los servicios que se pretende hacer retribuir con la tasa son *uti universi*, la norma es irrazonable pues “carga únicamente sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios, la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que benefician a toda la comunidad consagrando una manifiesta inequidad” ³⁴.

las tasas por servicios indirectos, véase URRESTI, Esteban J., “Breves comentarios sobre dos aspectos controvertidos de la tributación municipal: las llamadas tasas por servicios indirectos y los derechos de publicidad y propaganda”, en Esteban J. URRESTI, *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, segunda parte, Ad Hoc, Buenos Aires, 2007, p. 133 y ss.

31 Ibidem.

32 GALLI, Guillermo P., “Recursos públicos, en MORDEGLIA, Roberto M., *Manual de Finanzas Públicas*, 2ª edición, Az Editora, Buenos Aires, 1986, p. 210.

33 *Fallos*, 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792, entre otros.

34 CSJN, 05/09/1989, “Compañía Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán s/recurso contencioso-administrativo y acción de inconstitucionalidad”, *Fallos*, 312:1575.

[áDA Ciudad

Merece destacarse que en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ³⁵, cuyo tema 1 versó sobre “Tasas y Precios Públicos”, se concluyó que es de la esencia de la tasa 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, exigencia que también es trasladada a las normas en otras latitudes ³⁶.

La apuntada divisibilidad ha sido relativizada en otro sector de la doctrina, línea en la que se inscriben, en mayor o menor medida, las tesis de BORRÁS ³⁷, VILLEGAS ³⁸ y GARCÍA ETCHEGOYEN ³⁹.

Con todo, no pasa inadvertido que, “en el caso de los servicios públicos cuyo coste deba ser cubierto mediante tasas, lo difícil será encontrar servicios perfectamente divisibles, dirigidos a un grupo particular de personas y cuya naturaleza reclame su cobertura exclusiva mediante tasas. En todo servicio público hay un componente más o menos amplio de interés general,

35 Celebradas en Caracas (Venezuela), en octubre de 1991.

36 Ver, por caso, la Ley General Tributaria Española (art. 2º, apartado 2, inc. a), y la Constitución de la República Federativa de Brasil (art. 145).

37 GIAMPIETRO BORRÁS, Gabriel, op. cit., p. 118 y 605.

38 VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8ª edición actualizada y ampliada, Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 176.

39 GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos, *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Depalma, Buenos Aires, 2004, ps. 110/111. Señala el autor que la divisibilidad del servicio sólo es relevante en cuanto describe, de un modo adecuado, el fenómeno en virtud del cual la tasa siempre es debida con relación a una actividad de la Administración que refiera al sujeto obligado. Empero, más allá de dicha conexión, no es correcto anudar a esa clasificación consecuencias jurídicas, pues la posibilidad de dividir el servicio no es jurídicamente relevante, en tanto resulta discrecional para el legislador la elección en torno a qué servicio público, o qué porción de dicho servicio, se distribuirá entre un grupo determinado de contribuyentes o entre la comunidad en su conjunto.

de coste indivisible, siguiendo la terminología clásica, que en cualquier caso sería injusto hacer recaer exclusivamente sobre el usuario del servicio público preponderantemente divisible o *uti singuli*; de suerte que no es nada infrecuente que un mismo servicio se cubra en un país mediante tasas y en otro mediante impuestos, o incluso que dentro de un mismo país varíe con el tiempo el régimen de financiación de determinados servicios públicos”⁴⁰. En cualquier caso, resulta nítido que dependerá de las características de la actividad que justifique la exacción, circunstancia dirimente en orden a determinar cómo se concreta, en cada supuesto, la mentada divisibilidad.

En el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la “Tasa Retributiva de los Servicios de Alumbrado, Barrido y Limpieza, Mantenimiento y Conservación de Sumideros”⁴¹ constituye un ejemplo nítido de la confluencia de tales intereses, a tenor de las características técnicas de los distintos servicios que retribuye. En ese sentido, la jurisprudencia del fuero ha sostenido que, a la vez que el servicio se individualiza en los contribuyentes frentistas, se organiza de forma colectiva a fin de cumplir con un objetivo público de carácter general⁴².

40 GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “La tasa como especie del género tributo”, V.V.A.A. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 2001.

41 Cfr. art. 276 y cc. del Código Fiscal, t.o. 2019, dec. n° 104/19. Si bien, bajo otro contexto normativo, las entonces vigentes “Contribuciones de alumbrado, barrido y limpieza, territorial, y de pavimentos y aceras” fueron definidas con acierto como un “conglomerado de tributos” (Sala I, en los autos “Central Puerto S.A. c/GCBA s/repeticón”, expte. n° 3848/0, sentencia del 28 de septiembre de 2006, voto del juez Corti, concepto reiterado por el Tribunal Superior de Justicia en la causa “Herrero”, expte. n° 9904/13, sentencia del 22 de diciembre de 2014, voto de la jueza CONDE), el Código Fiscal distingue dentro de los “Tributos que recaen sobre los inmuebles radicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires” (Título III, arts. 276 a 324, del Código Fiscal t.o. 2019), dos especies tributarias: la mencionada tasa y el impuesto inmobiliario.

42 Cámara CAyT, sala III, 26/3/2014, “Telemetrix S.A. c/GCBA s/ impugnación de actos administrativos”, expte. 34261/0, voto de los jueces

2. Existe suficiente acuerdo acerca de que la existencia de una *ventaja* o un *beneficio* particular para el sujeto pasivo, como consecuencia del servicio o actividad desplegada por el ente estatal, de ningún modo constituye una nota definitoria de la categoría.

Enseña CASÁS que la tasa procede aun cuando el sujeto destinatario del servicio o la actividad pública carezca de interés en recibirlo, lo resista o lo supla por otras prestaciones de carácter privado, extremos que, en ningún caso, lo eximen del pago de la obligación tributaria ⁴³. Así también lo ha zanjado la Cámara de Apelaciones del fuero al sostener que, incluso, en ciertos supuestos el servicio puede redundar, más que en una ventaja, en un perjuicio al usuario ⁴⁴.

De ello se sigue que el mencionado efecto no resulta jurídicamente exigible; lo expuesto, más allá de que siendo inexc-

Corti y Seijas. En ese sentido, se sostuvo que “Si bien éstos son divisibles, de manera que se puede individualizar a quien recibe la prestación, por sus características tecnológicas algunos de ellos se prestan bajo la forma de una red interconectada. Así sucede con el alumbrado. El Estado da un servicio de luz con respecto a un inmueble dentro de un sistema de iluminación urbano. Es más, el servicio en sí mismo carecería de sentido si no se prestara bajo esa forma colectiva de red. Hay, en definitiva, un sistema de iluminación urbana que incluye el espacio adyacente del contribuyente. El servicio se les presta así a todos los vecinos e incluso a los meros transeúntes de la ciudad, aunque no vivan en ella. Con otras características técnicas lo mismo sucede con los sistemas de barrido y de limpieza. Se trata de un sistema urbano global, que se presta a la totalidad de los habitantes de la Ciudad y que es financiado por aquellos que son titulares de ciertos derechos sobre los inmuebles ubicados en aquélla, sobre la base imponible, racional y legítima desde la óptica de la capacidad contributiva, del avalúo de dichos bienes”.

43 TSJ, 15/09/2010, “Asociación Civil Alianza para el Uso Racional de Envases en Argentina (AUREA) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, voto del juez CASÁS.

44 Cámara CAyT, sala III, 26/3/2014, “Telemetrix S.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos”, expte. n° 34261/0, voto de los jueces Corti y Seijas.

sable la presencia, en el presupuesto de hecho de la tasa, de una actividad administrativa referida a un sujeto concreto sea plausible suponer, en ocasiones, que de esa actuación estatal normalmente se pueden derivar ciertos beneficios o ventajas ⁴⁵.

En análogo encuadre se alinea el Modelo de Código Tributario para América Latina dado que prescinde, de un modo expreso, de la ventaja que puede proporcionar el servicio. Adicionalmente, idéntico temperamento se adopta en el marco de las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

La Corte Suprema de la Nación ha discurrido en el sentido apuntado al prescindir del beneficio o ventaja como nota esencial de la especie tributaria. Con particular énfasis, ha dejado dicho que la validez de las tasas, como la de todos los tributos, depende de un interés público que justifique su aplicación y que la mera circunstancia de que el contribuyente carezca de interés en el servicio estatal no basta para eximirlo de su pago ⁴⁶.

Todavía más, ha sido claro al señalar que el presupuesto de hecho de la tasa consiste “en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general” ⁴⁷.

Vinculado con la idea de la ventaja, cabe igualmente descartar que la *demanda del servicio* tenga alguna relevancia para caracterizar a la tasa.

45 GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *El concepto actual de tributo*, op. cit., p. 32.

46 CSJN, 05/09/1989, “Compañía Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán s/recurso contencioso-administrativo y acción de inconstitucionalidad”, *Fallos*, 312:1575.

47 *Fallos*, 251:50, 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros.

[áDA Ciudad

3. En lo que atañe al destino de los fondos, hemos adelantado que en la formulación del Modelo de Código Tributario para América Latina la tasa está definida, entre otros aspectos, por el destino de los fondos a la financiación del servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación ⁴⁸.

Empero, como se ha explicado con acierto, debemos desecharse que un hecho posterior a la verificación del hecho imponible -cual es el destino dado a los fondos recaudados- pueda alterar la naturaleza de la tasa. En ese sentido, “la obligación tributaria en la tasa nace con el servicio que se presta; por lo tanto, el destino que posteriormente dé el Estado a los fondos no puede ubicar al tributo dentro de otra especie distinta” ⁴⁹. Por lo tanto, compartir la doctrina del citado Modelo llevaría al absurdo de sostener que si por cualquier circunstancia -incluso, razones extrafiscales- el monto total de lo recaudado superara el costo total del servicio, la obligación que se calificaba como tasa al momento de su cumplimiento, dejaría de serlo con posterioridad para transformarse en impuesto (o en contribución especial) ⁵⁰.

Para JARACH resulta igualmente objetable el requisito examinado. En esa línea, apunta que, siempre desde la perspectiva del Modelo, si el legislador crease una tasa sin esa afectación especial, al no reunir tal exigencia, sería un “monstruo” no clasificable ya que tampoco sería una contribución ni un

48 En el mismo sentido, el Anteproyecto de Código Tributario de Colombia para América Latina establece que los tributos vinculados (tasas y contribuciones especiales) son tales en función de la actividad que les sirve de sustento, aunada al hecho de que los recursos percibidos por cada tasa o contribución no pueden tener un destino distinto de la actividad (PLAZAS VEGA, Mauricio A., *La codificación tributaria*, Colección Textos de Jurisprudencia, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2012, ps. 183/184).

49 GALLI, Guillermo P., “Recursos públicos”, en MORDEGLIA, Roberto M., *Manual de Finanzas Públicas*, cit., p. 213.

50 Ibidem.

impuesto, de acuerdo con las definiciones que consagra su texto ⁵¹.

4. Por último, interesa mencionar que para los redactores del Modelo de Código Tributario para América Latina no estamos en presencia de una tasa si no se retribuyen servicios inherentes al Estado, lineamiento que es seguido por distintos autores e, incluso, trasladado a la definición que proponen para la figura ⁵².

Sin embargo, se ha sostenido que la delimitación de los servicios o funciones considerados inherentes a la soberanía, y su distinción de los otros, constituye una cuestión esencialmente histórica y política y, por ende, sujeta a la valoración social prevaleciente en un momento determinado. Por ello, la legitimación del Estado para el establecimiento de tasas no podría quedar supeditada a la valoración -finalmente, judicial- acerca de la naturaleza de los servicios ⁵³.

En pareja tesitura, JARACH sostiene la inconveniencia de tal exigencia en ocasión de escribir sus comentarios críticos al citado Modelo ⁵⁴.

51 JARACH, Dino, “Análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID”, en *Estudios de Derecho Tributario*, Ediciones Cima, Buenos Aires, 1998, p. 309.

52 GARCÍA BELSUNCE, Horacio, “Revisión parcial del concepto de la tasa como especie tributaria”, *Periódico Económico Tributario*, año XIV, n° 361, 2006. También, VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, tercera edición, Temis, Bogotá, 2001, p. 160.

53 BULIT GOÑI, Enrique, “Tasas y Precios Públicos”, trabajo presentado en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, 1991. En igual sentido, URRESTI, Patricio E., “Los caracteres constitutivos de la tasa”, en MORDEGLIA, Roberto M. (dir.), *Manual de Derecho constitucional, económico, financiero y tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 279.

54 JARACH, Dino, “Análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID”, op. cit., p. 308.

V. Aproximación a su régimen cuantificador

1. La temática que tiene como eje la cuantificación de las tasas es merecedora de un abordaje acentuado que excede por mucho los límites de este comentario. Los debates en torno a la aplicación del principio de *capacidad contributiva* y el *principio del beneficio* -en aparente tensión⁵⁵-, los contrapuntos acerca de la cuantificación global y unitaria de la figura, y el principio de razonabilidad para enjuiciar la excesiva carga tributaria, ponen de manifiesto la singularidad de esta modalidad de ingresos públicos. Todas estas cuestiones, de muy compleja síntesis a tenor de las aristas que presentan, no nos exime de trazar una aproximación al asunto.

Con la apuntada limitación, cabe recordar que la realización del hecho imponible pone en marcha el mandato de la endonorma o, lo que es lo mismo, su *consecuente* -consistente en la obligación tributaria, entendida como una obligación de dar suma de dinero entre el acreedor y uno o varios deudores-, y es allí, siguiendo a la doctrina, donde se aloja el elemento cuantificante inherente a la obligación tributaria⁵⁶.

La estructura de la norma tributaria es distinta según regule un tributo fijo o uno variable, pues si bien en ambos ca-

55 Ver GRIMALDI, Carlos Sebastián, “Los principios de equivalencia y capacidad contributiva en las tasas: un enfoque conciliador”, Periódico Económico Tributario, marzo-345, 2006; entre otros.

56 CORTI, Arístides H. M., BUITRAGO, Ignacio J. y CALVO, Rubén A., “La estructura jurídica de la norma tributaria”, Jurisprudencia Argentina, n° 5574, junio 1988, p. 4; en similar sentido, SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª edición, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1993, p. 258. No desconocemos que otros autores ubican el elemento cuantificante en el antecedente endonormativo. En ese sentido, señala JARACH que entre los diferentes elementos que componen el presupuesto de hecho se encuentra la base de medición, llamada también base imponible (JARACH, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, cit., ps. 136/138). En similar sentido, ver CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2005, pp. 640 y 582.

Los se compone de una hipótesis estructuralmente igual, el *mandato* de la norma varía. En efecto, el consecuente de las normas que prevén el pago de un tributo fijo *se agota* en la especificación de la suma que debe pagarse, mientras que el de las normas que regulan un tributo variable contiene dos elementos claramente diferenciados: el tipo de gravamen y el parámetro al que debe aplicarse ese tipo -la alícuota y la base, en nuestra terminología-, y de cuya combinación se obtiene el importe de la cuota tributaria ⁵⁷.

No pasa inadvertido que la tasa, a tenor de las características de su presupuesto de hecho, es la única especie tributaria que admite, en la actualidad, su establecimiento en una cuantía fija. De allí que, en tales casos, la prestación vendrá directamente individualizada en la norma, razón por la cual “el aspecto cuantitativo desaparece y la obligación se configura con la definición legal de los sujetos y el monto debido directamente fijado por el legislador” ⁵⁸.

En el consecuente endonormativo de los *tributos variables* confluyen los conceptos de *base* y *alícuota* como los expedientes técnicos que se orientan a cuantificar la obligación tributaria; precisamente, su cuantía varía con relación a una determinada magnitud -base imponible-, de modo que la norma, en su mandato, ha de establecer la alícuota del gravamen que, al combinarse con la primera, señala el importe de la cuota tributaria ⁵⁹.

57 SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, Introducción y parte general, vol. 3, Lecciones 36 a 66, Madrid, 1968/1972, p. 764.

58 CORTI, Arístides H. M., BUITRAGO, Ignacio J. y CALVO, Rubén A, “La estructura jurídica de la norma tributaria”, cit., p. 4.

59 En el estudio de las modalidades de *parámetros* o *bases imponibles*, explica SAINZ DE BUJANDA que son simples (y éste constituye el caso más frecuente), cuando consisten en una magnitud integrada por un único elemento (por ejemplo, el valor de los bienes transmitidos, la renta percibida, el peso de una mercancía, etc.). Por su parte, será complejo, cuando la magnitud resulte de la combinación de dos o más elementos (SAINZ DE BUJANDA,

En ese contexto, resulta nítido que la base imponible mensura el aspecto material del presupuesto de hecho; en otros términos, describe por intermedio de parámetros o criterios de cuantificación una magnitud que es ínsita al hecho generador⁶⁰. Lo que se busca evaluar -cuantitativamente- es la intensidad del evento que se convirtió en hecho jurídico tributario⁶¹.

Es inocultable que los criterios valorativos susceptibles de ser aplicados en la medición de un objeto no sólo son teóricamente múltiples, sino que la realidad confirma, de un modo elocuente, esta posibilidad. Naturalmente, “el que sean muchos los posibles criterios de valoración no significa que todos cumplan con el mismo grado de perfección el cometido que les ha sido asignado, ni que todos conlleven el mismo grado de dificultad en su desarrollo o puesta en práctica. Es más, lo normal es que *la simplicidad del criterio valorativo siga un camino inverso a su perfección en la consecución del objetivo deseado*”⁶² (el resaltado es añadido).

Como escribe ATALIBA con acierto, resulta imposible que un tributo, sin desnaturalizarse, tenga por base imponible una magnitud que no esté ínsita en la materialidad de su hipótesis de incidencia⁶³. Expresa el autor -con cita en Amílcar FALÇAO-

Fernando, *Notas de Derecho Financiero*, tomo I, Introducción y parte general, vol. 3, Lecciones 36 a 66, cit., p. 774).

60 En pareja inteligencia, explica GIANNINI que la base viene a ser la expresión cifrada del presupuesto impositivo (GIANNINI, A. D., *Instituciones de derecho tributario*, op. cit., p. 85).

61 BARROS CARVALHO, P., *Derecho Tributario, Fundamentos jurídicos de la incidencia*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2002, p. 199.

62 GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “La capacidad contributiva: su recepción en el hecho imponible, la base y el tipo”, I Conferencia Internacional de Derecho Tributario, Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario.

63 En el ejemplo del autor “Una tasa por servicios municipales de conservación de carreteras no puede tomar como base el valor de los vehículos o su antigüedad, sino sólo su peso y otras características que provo-

que “la inadecuación de la base de cálculo puede representar una distorsión del hecho generador y, así, desnaturalizar el tributo”, circunstancia que resalta la posición central de la base imponible ⁶⁴.

En similar inteligencia, puntualiza VALDÉS COSTA que “es un principio fundamental que la base de cálculo debe estar relacionada con las características del presupuesto de hecho”, razón por cual, en las tasas, “no es procedente adoptar elementos característicos de otros tributos, especialmente de los impuestos”. Asimismo, señala que “la base tiene que referirse a la magnitud de la prestación estatal, y no -como ocurre con frecuencia en los derechos positivos- en circunstancias extrañas, como pueden ser las relativas al contribuyente, valor de su bien o de sus ventas” ⁶⁵.

Desde otra perspectiva, para SAINZ DE BUJANDA opera con mucha frecuencia en las tasas que la magnitud de la deuda tributaria no siempre se gradúa según la magnitud económica del hecho imponible, sino -en muchas ocasiones- mediante el empleo de índices o parámetros de diversa naturaleza, extraños al presupuesto de hecho ⁶⁶.

Resulta, entonces, de insoslayable observancia que en las tasas variables, la base imponible -como elemento del mandato endonormativo- guarde una relación *suficiente y razonable* con el aspecto material del presupuesto de hecho que justifica la exacción.

quen desgaste mayor o menor de las carreteras. Si la ley toma como base el valor del vehículo, desnaturaliza enteramente la tasa configurando un impuesto sobre el patrimonio” (ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 149).

64 ATALIBA, Geraldo, op. cit., ps. 149 y 151.

65 VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, cit., p. 177.

66 SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 2, Lecciones 15 a 35, cit., p. 474.

[áDA Ciudad

2. Desde ese enfoque, no puede dudarse de que si la presencia de una actividad administrativa que se refiere al sujeto pasivo es el elemento encargado de diferenciar la especie del resto de los tributos, la consideración de su coste repercute sobre el régimen jurídico de la tasa, de manera singular en lo que concierne a la determinación de su cuantía.

Si bien no es condición de la tasa la existencia de una equivalencia matemática y estricta entre el costo del servicio y su monto, la existencia de una razonable y discreta proporción entre ambos parámetros -ponderación que implica, desde luego, un juicio de *totales*- sí es condición de su validez.

La Corte Suprema de la Nación ha disipado 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 ⁶⁷. En ese sentido, “la recaudación total debe guardar proporcionalidad con el costo del servicio público efectivamente prestado como contrapartida por la comuna”, desde que las tasas suponen una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado ⁶⁸.

La *razonable proporción*, establecida invariablemente en la doctrina del Máximo Tribunal federal, entraña un *concepto jurídico indeterminado* y, por tanto, le caben a su respecto las consideraciones expuestas por la doctrina ⁶⁹.

Por otra parte, la exigencia adquiere especial relevancia allí donde ha sido recogida por el ordenamiento, lo que im-

67 *Fallos*, 201:545; 234:663, entre otros.

68 *Fallos*, 92:139; 234:663; 236:22; 251:50.

69 Entre otros, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, “La lucha contra las inmunidades del poder en el derecho administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos)”, *Revista de Administración Pública* n° 38, 1962, ps. 159/208. Señala el autor que lo singular de los conceptos jurídicos indeterminados es que su calificación en una circunstancia concreta no puede ser más que una: o se da o no se da el concepto, razón por la cual hay una unidad de solución justa en su aplicación.

pone recordar que esta idea se encuentra con algo más de especificación normativa en el Pacto Fiscal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de agosto de 1993, y en el frustrado Consenso Fiscal del año 2017 ⁷⁰.

En la jurisprudencia local, la mentada pauta tiene favorable acogida en el voto de CASÁS cuando advierte que la validez de la figura requiere de una razonable equivalencia entre el monto total recaudado y el costo total del servicio, computando los directos e indirectos ⁷¹.

De suyo, no han faltado los debates acerca de las consecuencias jurídicas que se desprenden de la superación, en términos globales, del mencionado umbral cuantitativo.

En la tesis de CASÁS, en caso de no darse satisfacción a los elementos caracterizadores de la categoría -un servicio público divisible, efectivamente cumplido, personalizado en el contribuyente y que dé lugar a una obligación de pago que guarde una *razonable equivalencia* con su costo-, se estará en presencia de otra especie tributaria. De modo que, si se comprueba que se trata sustantivamente de un impuesto sancionado por un sujeto impositor subnacional, será necesario, para confirmar su validez, escrutar que no sea análogo a los que integran la masa coparticipable de acuerdo con la ley 23.548 ⁷².

Con base en el principio de realidad económica, se ha sostenido que, en tal supuesto, los tribunales deben decidir que

70 Cabe memorar que si bien la ley 20.221 alojaba el concepto de la razonable relación entre el costo del servicio y su producido global, la fórmula positiva fue luego suprimida a través de la ley 22.006, la cual significó una indudable contramarcha.

71 TSJ, 15/09/2010, “Asociación Civil Alianza para el Uso Racional de Envases en Argentina (AUREA) c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, voto del juez CASÁS.

72 CASÁS, José O., “Breves notas sobre la caracterización de las tasas municipales y la determinación de su *quantum*”, en Juan Manuel ÁLVAREZ ECHAGUE (dir.), *Tributación Local Provincial y Municipal*, tomo I, Ad Hoc, Buenos Aires, 2010, p. 104.

[áDA Ciudad

“la creación de la tasa constituye una ficción jurídica ya que falta en el caso el presupuesto fundamental para la configuración de la tasa: la retribución única y exclusiva del servicio prestado, apareciendo, en realidad, encubierta la causa del impuesto”⁷³.

En el diverso enfoque de SAINZ DE BUJANDA -que compartimos-, resultan inútiles los esfuerzos encaminados a definir categorías jurídicas en función de conceptos económicos, o a la inversa, de suerte tal que afirmar que un ingreso es tasa si su importe llega hasta cierto nivel -el del coste del servicio público que da origen a la obligación de satisfacer el tributo- y que se convierte en impuesto si lo rebasa, equivale a dar la espalda a todo razonamiento de lógica jurídica⁷⁴.

Naturalmente, si lo que se recauda por este concepto tributario supera más allá de lo razonablemente calculado el coste del servicio, en rigor, no habría causa para el cobro del excedente, el cual debería ser reintegrado a los contribuyentes, razonablemente, en la misma proporción en que les ha sido cobrado⁷⁵. A la par de ello, el reconocimiento de dicho límite máximo global exige la existencia de herra-

73 GARCÍA BELSUNCE, Horacio, A., “Impuestos y tasas municipales”, trabajo presentado en las Primeras Jornadas de Tributación de la Cámara de Sociedades Anónimas, Buenos Aires, junio de 1972, en *Derecho Fiscal*, t. XXII, ps. 1/21.

74 SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 2, Lecciones 15 a 35, cit., p. 485. Añade el autor que resulta fácilmente imaginable la incertidumbre, por completo incompatible con la seguridad que ha de inspirar a los esquemas jurídicos, si la clasificación de una especie tributaria estuviese en cada instante pendiente de la relación que su producto guarde con el coste del servicio.

75 GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos, *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, cit., p. 114. En el mismo sentido, NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo, “Las tasas en el derecho argentino”, *Jurisprudencia Argentina*, 2011-IV, ps. 1449/50.

mientas que aseguren y protejan el efectivo cumplimiento de la pauta ⁷⁶.

En definitiva, la tasa llevada más allá de dicho umbral, a lo sumo, se convierte en ilegítima, sin ninguna virtualidad para trastocar su naturaleza y convertirla en un ingreso de otra especie, pues el resultado de su recaudación carece, desde nuestra perspectiva, de la mentada aptitud. Así también lo ha dejado zanjado la Corte Suprema de Justicia de la Nación ⁷⁷.

3. La cuestión vinculada con la cuantía global de la tasa no agota la erizada problemática que la cuantificación de las tasas entraña; todo lo contrario, el asunto se vuelve más complejo a poco que nos adentramos en los criterios para fijar, unitariamente, la cuota tributaria.

Desde el punto de vista de la noción de la tasa, advertimos que la doctrina no ha establecido que la *cuantía unitaria* de la exacción gravite sobre su naturaleza, puesto que no le ha asignado ni el alcance ni la trascendencia que le fue atribuido, en cambio, a su cuantía global. No se ha sugerido, entonces, que la cuota tributaria, individualmente considerada, impacte en su naturaleza de modo tal de poner en jaque la sustancia de la figura.

En una apretada síntesis, la Corte Suprema ha sostenido que no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también su capacidad contributiva representada

76 En algunas latitudes -por ejemplo, en el ordenamiento español- se coloca especial atención en la denominada memoria económica-financiera, en cuyo marco se cuantifica el costo del servicio o actividad que se coloca en el centro del presupuesto de hecho de la tasa. Es obvia la trascendencia del estudio económico en tanto documento que expone cuáles son los costos que sirven a la justificación de la exacción.

77 CSJN, 18/05/1956, “Banco Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael”, *Fallos*, 234:663.

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 ⁷⁸.

Es que la mencionada doctrina no hace más que reflejar las consecuencias jurídicas de la decisión financiera adoptada por el legislador quien, al estimar oportuno brindar un determinado servicio y frente a la necesidad de prever la manera en que éste ha de financiarse, al apreciar la característica de su divisibilidad (que habilita individualizar a cada uno de sus beneficiarios), optó por solventarlo mediante una tasa, descartando así los demás recursos financieros a su alcance (endeudamiento, ingresos patrimoniales, otro tipo de tributo). De tal forma, es el legislador quien, en el origen de la obligación, liga la recaudación del tributo a la financiación de un servicio, razón por la cual no puede pretender que aquélla, apreciada globalmente, sobrepase *con exceso* el costo de la prestación ⁷⁹.

Sin embargo, ello no implica necesariamente -desde la posición individual de los contribuyentes a quienes el servicio les ha sido prestado- 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 sólo puede distribuirse proporcionalmente entre ellos, sino que es susceptible de hacerse de acuerdo con criterios de capacidad contributiva ⁸⁰.

78 *Ibidem.*

79 Del dictamen de la Procuradora Fiscal ante la Corte Suprema, en la causa “Esso Petrolera Argentina SRL c/Municipalidad de Quilmes s/acción contencioso administrativa”, emitido el 27 de junio de 2018. Asimismo, ver el dictamen emitido en los autos “Quilpe S.A. s/inconstitucionalidad”, el 23 de noviembre de 2011 (*Fallos*, 335:1987).

80 *Ibidem.*

ÍDA Ciudad

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha validado que la distribución se efectúe, entre otras alternativas, teniendo en cuenta: a) el capital, para el cobro de la tasa de inspección anual de sociedades con personería jurídica ⁸¹; b) la valuación del inmueble, para el cobro de alumbrado público, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles ⁸²; c) los ingresos brutos, para el cobro de las tasas de inscripción, inspección, contralor, seguridad, higiene y asistencia social ⁸³; d) el monto del pleito o interés jurídicamente comprometido, para el cobro de la tasa de justicia ⁸⁴.

En este punto, señala GARCÍA BELSUNCE 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 alcanzan los límites mínimos de aptitud económica para contribuir y, por el contrario, otros estarán llamados a ingresar una contribución superior a la que les corresponde.

81 CSJN, 18/05/1945, “S.A. Bodegas y Viñedos Graffigna Ltda. c/ Prov. de San Juan”, *Fallos*, 201:545.

82 CSJN, 18/05/1956, “Banco Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael”, *Fallos*, 234:663.

83 CSJN, 15/06/1970, “S.A.I. y C. Sniaffa c/Municipalidad de Berazategui”, *Fallos*, 277:218; 7/11/1973, “S.A. Compañía Platense de Industria y Comercio Coplinco c/Municipalidad de Lanús”, *Fallos*, 277:184.

84 CSJN, 7/02/1934, “Don Bernardo Bedacarratz, su sucesión, sobre devolución de sellado”, *Fallos*, 170:131; 7/07/1998 “Provincia de Tierra del Fuego e Islas del Atlántico Sur c/Nación Argentina”, *Fallos*, 321:1888. Desde nuestra perspectiva, no cabe dudar que la tasa judicial resulta de indudable acomodo en la especie tributaria que examinamos, no obstante lo cual se ha entendido involucra un *impuesto* a las actuaciones judiciales (GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, *Tasas Judiciales ley 23.898. Tasa por actuación ante el Tribunal Fiscal de la Nación Ley 22.610*, 2ª edición actualizada y ampliada, Depalma, 1998, p. 3).

ría en la atribución proporcional unitaria del valor total del servicio ⁸⁵.

No podemos dejar de observar que los principios de capacidad contributiva ⁸⁶ y solidaridad -invocado expresamente por la Corte Suprema en materia de tasas ⁸⁷- ordenan e informan el sistema tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con arreglo a la Constitución local ⁸⁸.

85 GARCÍA BELSUNCE, Horacio, A., “Impuestos y tasas municipales”, op. cit., ps. 1/21. En la tesis contraria LUNA REQUENA, Alvaro C., “Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva en las tasas” en Revista Argentina de Derecho Tributario, Universidad Austral, año I, n° 2, La Ley Buenos Aires, abril-junio 2002. En la doctrina española, se ha descartado que el criterio de capacidad pueda operar en el sentido de agravar la carga tributaria a los de mayor capacidad económica, es decir, aumentando las cuotas, “si el aumento eleva a la tasa por encima del coste del *servicio recibido*, porque en tal caso se obliga a contribuir según su capacidad económica sólo a los que necesitan el servicio y no a todos los demás que se encuentren en la misma situación de renta o riqueza” (SIMÓN ACOSTA, CHECA GONZÁLEZ, GONZÁLEZ GARCÍA y LOZANO SERRANO “El límite del coste del servicio en la cuantía de las tasas y el principio de capacidad económica”, JA, 1998, § 22, p. 16, citado por HERRERA MOLINA, Pedro, “Metodología del Derecho Financiero y Tributario”, en *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, p. 81).

86 Cabe recordar que la capacidad contributiva constituye una apreciación política realizada por el legislador respecto a determinada manifestación de riqueza y fundada en los propósitos o fines que quiere alcanzar. Desde luego, esa valoración política, realizada en un momento determinado, no está exenta de condicionamientos o límites, ya que el legislador no tiene absoluta libertad para evaluarla. En cualquier caso, se encuentra ceñida o enmarcada por el programa político que traza la Constitución, razón por la cual también resultará difícil someterla a rígidas normas.

87 CSJN, 1961, “Municipalidad de San Lorenzo c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales s/cobro ordinario de pesos”, *Fallos*, 251:222.

88 Con relación al principio de solidaridad, el debate constituyente no arroja mayores elementos que permitan precisar el modo en el que actúa. No obstante ello, la solidaridad operaría como principio informador del sistema en su conjunto, pues resulta difícil pensar que sirva para enjuiciar un determinado tributo en forma autónoma.

Conviene, por último, dar un paso más. Siguiendo a CASÁS, si bien para fijar el monto singular de las tasas es viable *distribuir* el costo total entre el universo de los contribuyentes receptores de la prestación singular de acuerdo con su capacidad contributiva, es menester computar un requisito adicional. Esto es, que no se incurra, en ningún caso, en la fijación de un monto arbitrario, irrazonable, opresivo o desproporcionado respecto de contribuyente alguno. Por ello, no es necesario para descalificar el gravamen que se compruebe un supuesto extremo de confiscatoriedad; en otros términos, cuando la cuantía de la tasa sea *irrazonable* o *desproporcionada* respecto de un contribuyente determinado resulta inválida, sin que deba llegarse al umbral de la confiscatoriedad ⁸⁹.

VI. El aspecto adjetivo referido a la carga de la prueba

No parece ocioso recordar que el Derecho Procesal es meramente instrumental y se encuentra al servicio del Derecho de fondo, directriz que conduce a valorar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación vinculada con la carga de la prueba en materia de tasas, con obvias proyecciones en el ámbito local.

89 Es obligada aquí la cita de NAVEIRA DE CASANOVA para quien no puede dudarse la aplicación de la confiscatoriedad al ámbito de las tasas. Al respecto, puntualiza que “deberá respetarse tanto la capacidad contributiva en sentido de causa de la obligación (...) Por otro lado, si la capacidad contributiva además se escoge como medida de la obligación tributaria tampoco podrá excederse la razonable medida de esta capacidad particularmente manifestada, so riesgo de tornar confiscatoria la tasa. Es lo que podría denominarse la aplicación sectorial del principio, que equivaldría a proteger, en la especie, todas y cada una de las manifestaciones patrimoniales del sujeto pasivo, de manera tal que aun cuando tuviera una capacidad contributiva global respetada, la prohibición de confiscatoriedad se vería violada cuando al menos una de las referidas manifestaciones resultase afectada o sobrepasada” (NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo y HERNÁNDEZ, Josefina, “El principio constitucional que prohíbe la confiscación por vía tributaria. Especial énfasis en la tributación local”, en *Derecho constitucional financiero y tributario local*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2015, p. 551 y ss.).

¡áDA Ciudad

En su hora, el Tribunal Superior de Justicia, en la causa “Central Puerto S.A.”, dejó firme por mayoría la sentencia de la Cámara de Apelaciones con arreglo a la cual se había concluido, en lo que aquí importa, la ausencia de prueba sobre la falta de prestación del servicio legitimante de las prestaciones públicas exigidas y caracterizadas como tasas ⁹⁰. En cambio, la disidencia evidenció la gravitación que tienen las concepciones dinámicas de la carga de la prueba, razonamientos que condujeron a propiciar una medida para mejor proveer ceñida a corroborar, en el caso, si se habían prestado los servicios justificantes de la exacción, a partir de la insuficiencia probatoria que exhibía la causa ⁹¹.

Cabe recordar que las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario concluyeron, en lo pertinente, que cabe a la Administración la prueba de la circunstancia justificante de la tasa, dado que, por desplegar la actividad pública, es quien tiene más facilitada la posibilidad de acreditar su efectiva prestación.

Sobre el punto, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Quilpe S.A.” ⁹² ha superado definitivamente el debate acerca del *onus probandi* al puntualizar

90 TSJ, 20/02/2018, “Central Puerto S.A. c/GCBA s/repetición s/recurso de apelación ordinario concedido”, expte. n° 5351/07, voto de los jueces RUIZ, MAIER y CONDE. Para así decidir, se sostuvo que la actora había consentido la aplicación de la regla general en materia probatoria, razón por la cual no resultaba aplicable la corriente doctrinaria que afirma que, frente a la negativa del contribuyente, se invierte la carga probatoria. En suma, con relación al agravio que giraba en torno a si se encontraba probada la prestación de los servicios, se concluyó que la contribuyente no había demostrado errores en la apreciación de los hechos o del derecho en la sentencia.

91 No resulta plausible que los tribunales renuncien a la facultad de decretar las medidas necesarias en circunstancias en las cuales su eficacia para la determinación de la verdad jurídica objetiva es indudable.

92 CSJN, 9/12/2012, “Quilpe S.A. s/inconstitucionalidad”, *Fallos*, 335:1987.

que, frente a la expresa negativa del contribuyente acerca de que los servicios han sido efectivamente prestados, el Fisco debe acreditar su acaecimiento al encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar el extremo ⁹³. Merece recordarse que, en una causa anterior y con relación a la carga de probar el *costo del servicio*, el aludido tribunal sostuvo que no puede imponerse tal carga al contribuyente pues consistiría en una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial ⁹⁴.

Se sigue de lo anterior que las mencionadas pautas adjetivas resultan esenciales en orden a enjuiciar la validez de cualquier tasa en el ámbito de los tribunales locales, tanto en lo que atañe a la efectiva prestación del servicio, como también en lo vinculado con la razonable proporción entre el costo global de la actividad pública justificante y la recaudación total de la tasa.

VII. El fallo “Aurea” del Tribunal Superior de Justicia. Acerca del acomodo de la contribución en crisis en la especie tributaria de la tasa

En este punto, cabe profundizar en el precedente recaído en la causa “Aurea” ⁹⁵, enmarcada en el cauce adjetivo de la

93 Cabe recordar que, con anterioridad al aludido precedente, podían quedar dudas acerca de si el Máximo Tribunal federal había adoptado una postura expresa acerca de este aspecto, a tenor de lo resuelto en la causa “Llobet de Delfino María Teresa c/Provincia de Córdoba”, sentencia del 28 de noviembre de 1969 (*Fallos*, 275:407), en tanto señaló que la provincia demandada no había acreditado, como le correspondía, la efectividad de los servicios que invocaba.

94 CSJN, 10/10/1996, “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L.”, *Fallos*, 319:2211.

95 El fallo también ha sido objeto de comentario en: SPISSO, Rodolfo R., “Degradación del principio de reserva de ley en materia tributaria”, LLCABA, febrero 2011, p. 23 y ss.; CORTI, Artístides H. M. y CALVO, Rubén A., “Acerca de la contribución económica a los sistemas públicos de gestión

acción declarativa de inconstitucionalidad (cfr. art. 113, inc. 2º, de la Constitución local), proceso que involucra un control abstracto de constitucionalidad, cuyo ejercicio resulta una atribución exclusiva del Tribunal Superior de Justicia. En el caso, se puso en crisis el régimen de la *contribución económica a los sistemas públicos de gestión de residuos* de la ley 1854 de Gestión Integral de Residuos Sólidos Urbanos y, especialmente, el decreto n° 760/08, con sustento en la vulneración de los principios de reserva de ley y capacidad contributiva.

Con relación a las normas que protagonizaron la contienda, el art. 9º de la mentada ley, dispone -en lo que aquí interesa- que “La reglamentación establecerá las pautas a que deberán someterse el productor, importador, distribuidor, intermediario o cualquier otra persona responsable de la puesta en el mercado de productos que con su uso se conviertan en residuos, será obligado de acuerdo con los siguientes criterios: (...) 2. Hacerse cargo directamente de la gestión de los residuos derivados de sus productos, o participar en un sistema organizado de gestión de dichos residuos *o contribuir económicamente a los sistemas públicos de gestión de residuos en medida tal que se cubran los costos atribuibles a la gestión de los mismos*” (el resaltado es añadido) ⁹⁶.

de residuos y un reciente fallo del Tribunal Superior de Justicia”, LL, vol. 2011-3, ps. 291/294.

96 En la opinión de CORTI, sin perjuicio de la pésima redacción del encabezamiento del artículo 9º de la ley 1854, su versión técnicamente elaborada, en armonía con los arts. 41 de la Constitución Nacional y 26 de la Constitución porteña, debe entenderse que impone en primer término la obligación de invertir en cabeza de las empresas a fin de preservar el medio ambiente, esto es, cumplir con las obligaciones impuestas en el inc. a del art. 9º de la ley (elaborar productos o envases no contaminantes o reciclables) o bien hacerse cargo directamente o de manera asociada en un sistema organizado de gestión privada (art. 9º, inc. b, primera parte). Y en defecto de ello, es decir de no verificarse la obligación de invertir, contribuir económicamente a los sistemas públicos de gestión (art. 9º, inc. b, segunda parte) o de decidirse no aplicar el apartado anterior, contraer una obliga-

ñDA Ciudad

A su vez, el decreto n° 760/08 y su anexo -dictado con invocación de los arts. 102 y 104 de la Constitución local- deroga y sustituye un reglamento anterior y, focalizado en tal contribución, define su ámbito de aplicación (ap. 1), los sujetos obligados -productores, importadores, distribuidores e intermediarios mayoristas y minoristas o responsables en general- (ap. 2) y la autoridad encargada del régimen -el Ministerio de Ambiente y Espacio Público-, a quien se le acuerda las facultades de establecer *el monto de la contribución* y las excepciones a su pago, practicar “determinaciones de oficio” y, asimismo, emitir el certificado de ejecución de “deuda fiscal” (ap. 3). Luego, la norma reitera el concepto de la contribución al establecer que “[e]l productor, importador, distribuidor, intermediario o cualquier otra persona responsable de la puesta en el mercado de los productos que con su uso inicial, parcial o total, se conviertan en residuos, deberá efectuar periódicamente una contribución económica al Sistema Público de Gestión de Residuos -SPGR- en medida tal que se cubran los costos atribuibles a [su] gestión” (ap. 4), y dispone que el mentado sistema se financiará mediante tal recurso, con el fin de cumplir los objetivos de la ley 1854 (ap. 5).

En lo que constituye un ritualismo incompatible con la idea de justicia, el voto mayoritario ⁹⁷ rechaza la acción con argumentos que transitan lo meramente procesal, esquivando un pronunciamiento acerca de la procedencia sustancial de la petición. Para así decidir, el tribunal señala que se habían omitido volcar argumentos constitucionales, en tanto las obje-

ción de depósito, recuperable con la devolución por el sistema público del envase o producto descontaminado (art. 9°, inc. c, de oscura redacción). En definitiva, si el generador de basura no invierte en su empresa para impedir la contaminación del ambiente generada por su actividad (internalizando los costos de la contaminación generada por su actividad), debe afrontar con una contribución económica los costos del sistema organizado público de gestión de los residuos de que se trata (CORTI, Artístides H. M. y CALVO, Rubén A., op. cit.).

97 Votos de la jueza RUIZ, la conjueza WEINBERG y la jueza CONDE.

nes de tal índole habían sido genéricas. Por otra parte, agrega que las manifestaciones de la actora no demostraban que el decreto impugnado crease un tributo -afirmación que resulta cuestionable⁹⁸-, razón por la cual prescinde de examinar los planteos.

A modo de *obiter dictum*, señala que la decisión sobre el fondo exigía pronunciarse sobre la naturaleza de la contribución prevista en el art. 9º, inc. b, última parte, de la ley 1854, norma que no había sido objetada en la causa. Empero, como lo destaca SPISSO, no resultaba imprescindible su cuestionamiento dado que, de optar el Estado local por valerse de la contribución económica pública y coactiva, insinuada como alternativa, era menester diseñarla con perfiles más precisos y darle contenido, ya que el precepto legal era insuficiente para tornarla operativa⁹⁹.

Desde otro enfoque, el voto del juez Lozano -concurrente solo en la solución- destaca que la norma impone cumplir con una entre distintas prestaciones, de diversa especie, concebidas de modo alternativo; se trata, a su juicio, de una sola obligación con múltiples opciones de cumplimiento. Puntualiza que, aun cuando no cabe examinar cuál es la naturaleza de la contribución ante la falta de agravio, involucraría una *prestación de dar* requerida como consecuencia de la *violación de un deber* que pesa sobre el obligado, con origen en la obligación de proteger, entre otros, el ambiente y la salud de los habitantes de la Ciudad. Así, pues, expresa que sustenta en ciertos preceptos del Derecho común (arts. 635, 636, 637 y 639 del derogado Código Civil) y en compromisos y documentos internacionales.

98 La calificación de una determinada prestación como tributo surge de su configuración normativa y cabe al tribunal su calificación jurídica.

99 Advierte el autor que la necesidad de una ley formal viene ratificada por la Legislatura, a través de la ley 3393 -modificatoria del Código Fiscal para el período fiscal 2010-, en tanto encuadró como *tributos* otros gravámenes para diversos supuestos de tratamiento público de residuos.

Al ingresar en los concretos agravios constitucionales, destaca que -más allá de la índole de la contribución reglamentada- la descripción de los distintos elementos contenidos en el art. 9º de la ley, alcanzaban para definir, de un modo suficiente, la obligación y los sujetos. En ese marco, concluye que la contribución económica había nacido con la ley y que, frente a tal texto y a su interpretación a la luz de la Declaración de Río de 1992, la cuantificación que quedaba deferida al Poder Ejecutivo no excedía la función reglamentaria, afirmación que, desde nuestra perspectiva, traduce un notorio apartamiento de la doctrina del Máximo Tribunal federal.

En las anotaciones críticas al fallo, se ha puntualizado que la tesis de que la cuantificación del monto de la contribución parte del Poder Ejecutivo consiste en una pura tarea instrumental que no excede la función reglamentaria, lo habilitaría a fijar el monto de todas las tasas instituidas por el legislador ¹⁰⁰. Desde otra óptica, se ha señalado que si bien la contribución reviste la naturaleza de tasa, su monto viene fijado, para cada contribuyente, por el valor de los residuos contaminantes que vuelcan al mercado hasta cubrir el costo del servicio público de gestión de dichos residuos (art. 9º, de la ley 1854), y que la forma en que el decreto reglamentó el aspecto cuantitativo de la obligación tributaria luce razonable ¹⁰¹.

100 SPISSO, Rodolfo R., “Degradación del principio de reserva de ley en materia tributaria”, op. cit.

101 CORTI, Arístides Horacio M. y CALVO, Rubén A., “Acerca de la contribución económica a los sistemas públicos de gestión de residuos y un reciente fallo del Tribunal Superior de Justicia de la CABA”, LLCABA, Volumen 2011-3. En ese sentido, se consideró que “la forma en que el anexo de dicho decreto reglamentó el aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, recepta el límite legal fijado en el costo del sistema público de gestión y su distribución guarda directa relación con la especificidad de los distintos productos contaminantes y el costo de su respectiva descontaminación, lo que luce por demás razonable. A lo que cabe añadir la virtual imposibilidad de que el legislador pueda fijar dichos valores y el monto de la contribución teniendo en cuenta su evolución y la necesidad de ceñirse la recaudación total al costo total del servicio estatal de gestión”. Sin embargo, se objetó que

[áDA Ciudad

El adecuado encuadre que aloja el voto en disidencia del juez CASÁS, en cuanto propicia la declaración de inconstitucionalidad de los contenidos del anexo del decreto n° 760/08, revaloriza los principios constitucionales que ordenan la tributación, la noción constitucional de tributo y la específica manifestación de la tasa.

En ese sentido, advierte que el intento de caracterizar a la contribución como una *carga económica* resulta insuficiente para validar una prestación coactiva unilateralmente impuesta por el acreedor, a través de un decreto del departamento ejecutivo y los actos de alcance general que pueda emitir la autoridad de aplicación. Así, pues, toda prestación patrimonial pública que no tenga base contractual y que se reclame a título de tributo -género que no se agota en las especies tradicionales¹⁰²- debe tener por fuente imprescindible la ley emanada de los órganos representativos de la voluntad general.

Razona que, más allá de que la responsabilidad ambiental pueda recomendar que quien incorpora al mercado productos generadores de residuos deba afrontar los costes de su tratamiento, si así es decidido e instrumentado mediante una prestación patrimonial coactiva -que no constituya la sanción por un hecho ilícito-, tal opción debe ser implementada a través de una ley. Incluso, la finalidad extrafiscal que, de ordinario, puede contener ciertas normas, no desnaturaliza en tales cargas públicas su carácter tributario.

no se haya examinado si la sanción de la ley se encontraba ajustada a la mayoría especial del art. 81 de la Constitución de la Ciudad, como también si el servicio había sido efectivamente prestado, ya que de no haber sido así no existiría costo a retribuir y, en consecuencia, la contribución habría carecido de causa constitucional.

102 Debe indicarse que el autor ya había enunciado que el concepto *lato* de tributo no se acaba en las categorías tradicionales de impuesto, tasa y contribución especial (CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2005, p. 573 y cc.).

Desde otra perspectiva, sostiene que los recursos necesarios para atender los procedimientos y servicios dirigidos a resolver el problema del tratamiento de los residuos, la preservación de las condiciones de salubridad y el cuidado del medio ambiente, en tanto se financien a través de prestaciones públicas coactivas, han dado lugar a diversos tributos en el ámbito de la Ciudad, atendiendo a la naturaleza que fundamenta la obligación de pago por los sujetos definidos como deudores.

En ese marco, enfatiza que lo medular de la cuestión, con virtualidad para sellar la suerte de la acción, es determinar si la contribución se encuadra dentro de la categoría de *precio público* -al tener su fuente en una relación voluntaria, de base esencialmente contractual y sinalagmática-, o si se trata de un *tributo vinculado*, en tanto la prestación pública responde a una demanda presunta y coactiva (tasa, contribución especial o tributo atípico o innominado).

Sostiene, entonces, que las alternativas que se ofrecen a los responsables para sustraerse de pagar la contribución pública se exhiben -ya sea por estar insuficientemente desarrolladas en sus requisitos y consecuencias, o por constituir opciones tan sólo aparentes o de difícil o imposible cumplimiento-, como irrelevantes para descartar la idea de que se esté en presencia de un tributo y que su pago se pueda presumir consentido por obligados. Es que, en los hechos, el pago que deben afrontar los obligados ante la prestación del servicio público no puede encuadrarse como el pago voluntario de un precio por una actividad cumplida por el Estado libremente requerida.

Enuncia que el hecho generador de la tasa, inspirada en el principio contraprestativo -locución que tropieza con ciertos obstáculos¹⁰³-, viene constituido por la prestación de un servi-

103 Explica GONZÁLEZ GARCÍA que es posible que la idea de contraprestación resulte, según se mire, superflua o nociva a efectos de distinguir las diversas categorías tributarias entre sí, ya que en principio, la idea de cambio o contraprestación es contraria a la naturaleza coactiva de las obligaciones tributarias. Es preferible admitir que todo tributo se exige al margen de la idea de *contraprestación* y que el correspondiente

[a]DA Ciudad

cio público divisible *-uti singuli-*, personalizado en el contribuyente, para luego trazar las notas características de la figura, a partir de la doctrina del Máximo Tribunal federal.

Al examinar el régimen material de contribución en crisis, enfatiza que no se despliega como consecuencia de una actividad pública justificante requerida por el obligado, razón por la cual descarta que se esté en presencia de un precio público, y añade que no puede presumirse la existencia de un consentimiento presunto sobre la base de que el contribuyente no ha optado por ninguna de las alternativas que le acuerda la ley. Agrega, como elementos que definen la naturaleza tributaria de la contribución, la existencia de otras prestaciones públicas coactivas con importantes rasgos de analogía y caracterizadas por el legislador porteño como *tributos*, el mecanismo previsto para determinar y exigir la contribución, y la inequívoca terminología tributaria utilizada en el anexo del decreto n° 760/08.

Avanza diciendo que la cuantificación de la contribución económica pública no ha sido precisada en la ley 1845, aspecto sobre el cual la norma carece de toda definición al respecto, cuando podía haber aportado precisiones con baremos tales como el volumen o peso de los productos, la naturaleza biodegradable o no de los envases, el carácter contaminante de los insumos, el monto de facturación u otros.

Destaca que en la actualidad existen un sinnúmero de contribuciones públicas coactivas subsumibles en la categoría de tributo, más allá de su difícil encuadramiento en las categorías tradicionales, razón por la cual, a partir la coactividad como primera nota distintiva del concepto constitucional de tributo y la conceptualización de la tasa, la contribución en crisis resulta encuadrable en tal categoría.

presupuesto de hecho, debe reflejar una cierta capacidad contributiva, a lo que habrá que añadir una específica actividad de la Administración (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “La tasa como especie del género tributo” en *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, ps. 41/42).

Desde esa óptica, concluye que el cuestionado decreto, que se dice reglamentario del art. 9º de la ley 1854, en cuanto aspira a dar operatividad a la contribución económica objetada, contraviene el principio de reserva de ley en materia tributaria (cfr. arts. 4º, 17, 75, inc. 2º, de la Constitución Nacional y arts. 51, 80, inc. 2º y 81, inc. 9º, de la Constitución local) y, por ende, resulta inconstitucional.

VIII. Comentarios finales

1. No puede dudarse de la trascendencia que cabe conferir a la tradicional clasificación tripartita en sintonía con la mayoría de los autores y el Modelo de Código Tributario para América Latina, de inestimable valor doctrinario y conservada actualidad, texto que plasma las definiciones del impuesto, la tasa y la contribución especial (cfr. arts. 14 y 15 a 17) ¹⁰⁴.

En esa tesitura se inscribe la Ley General Tributaria española nº 58/2003, al enunciar que los tributos -cualquiera sea su denominación- se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos (cfr. art. 2º, apartado 2, del citado cuerpo normativo). A su vez, análogo temperamento adopta el Código Tributario Nacional de la República Federativa de Brasil, en cuanto prevé -en línea con la Constitución del país; cfr. art. 145- que los tributos pueden ser impuestos, tasas y contribuciones de mejoras (cfr. art. 5º del aludido Código), regulando en sus títulos III, IV y V cada una de tales especies tributa-

104 Asimismo, adopta la clasificación tripartita el Anteproyecto de Código Tributario de Colombia para América Latina, el cual recepta un concepto *residual* de la especie del impuesto (PLAZAS VEGA, Mauricio A., *La codificación tributaria*, Colección Textos de Jurisprudencia, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2012, p. 185). Cabe mencionar que el ya citado Modelo de Código Tributario para América Latina establecía una noción negativa del impuesto (art. 15), pauta que mereció las críticas de JARACH (JARACH, Dino, “Análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID”, op. cit., p. 307).

rias. Lo propio establecen otras legislaciones latinoamericanas¹⁰⁵, bajo el influjo del citado modelo.

Sin embargo, el mantenimiento de la mentada clasificación tripartita no obsta a reconocer las dificultades que -en no pocas ocasiones- puede ofrecer ella en la medida en que una prestación pública coactiva no se ajuste a los exactos trazos delineados por la doctrina y la jurisprudencia.

Ya entonces reconocía la Corte Suprema de Justicia de la Nación la existencia de *tributos atípicos* o *innominados*, cualquiera sea la denominación otorgada¹⁰⁶, tal como lo destaca la disidencia comentada, en una observación atenta de la casuística existente¹⁰⁷. También la doctrina ha adverti-

105 Las definiciones de estas tres especies tributarias pueden encontrarse en el Código Tributario de Costa Rica (cfr. art. 4º) y en el Código Tributario de Uruguay (cfr. arts. 11 a 13). A su vez, el Código Tributario de Ecuador establece que se entiende por tributo “los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora” (cfr. art. 1º). Por otra parte, el Código Tributario de Perú indica que el término genérico tributo comprende el impuesto, la contribución y la tasa (norma II, de su título preliminar).

106 CSJN, 26/02/1976, “Alberto Francisco Jaime Ventura y otra c/ Banco Central de la República Argentina”, *Fallos*, 294:152. En igual sentido, CSJN, 18/06/1991, “Estado nacional c/Arenera El Libertador S.R.L.”, *Fallos*, 314:595, voto de los jueces Petracchi, Nazareno y Moliné O’Connor.

107 Enuncia así: a) el *peaje* (CSJN, 18/06/1991, “Nación Argentina c/ Arenera El Libertador S.R.L.”, *Fallos*, 313:595); b) los *monopolios fiscales* (CALVO ORTEGA, Rafael, *Los monopolios fiscales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995); c) la *emisión monetaria*, en cuanto actúe como un verdadero impuesto sobre los activos monetarios al depreciar su valor; d) los *empréstitos forzosos* o *ahorro obligatorio* (CSJN, 4/05/1995, “Pablo Horvath c/Nación Argentina”, *Fallos*, 318:676, en los términos del voto de la mayoría); e) los *impuestos solapados*, como el resultante de la prestación patrimonial derivada de la Circular CR 539 del BCRA, en tanto se pretendía imponer a quienes habían adquirido pasajes al exterior, el pago de diferencias cambiarias al tiempo de la efectiva utilización del billete, actuando como un tributo atípico en infracción al principio de reserva de ley (CSJN, 26/02/1976, “Alberto Francisco Jaime Ventura y otra c/Banco Central de la República Argentina”). A los mencionados en el voto, podemos añadir

do la naturaleza tributaria de otras figuras que rebasan las fronteras de la tripartita; por caso, indica JARACH como *especies* tributarias a las regalías del sector público y los empréstitos forzosos ¹⁰⁸.

Por otra parte, se ha apuntado que en los países anglosajones no suele utilizarse el concepto de *contribuciones especiales* y la diferencia entre *taxes* -impuestos- y *charges* -tasas- es más flexible que la formulada por la dogmática continental. En el ámbito germánico, la jurisprudencia constitucional ha desarrollado el concepto de *tributos especiales* -*Sonderabgaben*- junto a las categorías tradicionales del impuesto -*Steuer*-, la tasa -*Gebühr*- y la contribución especial -*Beitrag*-. En ese sentido, se ha sostenido que aunque se opte por defender la relativa solidez de la clasificación tripartita, pueden observarse fenómenos de mimetismo y -más notables aun- metamorfosis

el más reciente precedente del Máximo Tribunal federal, en la causa “Jurado Golf S.A.”, en cuyo marco se estableció que el *factor de convergencia* para las importaciones establecido por el decreto de necesidad y urgencia n° 803/2001 constituye una contribución de naturaleza tributaria (CSJN, 1/11/2011, “Jurado Golf S.A. c/EN-DGA-resol. 433/07 (ADEZ) s/dirección General de Aduanas”, *Fallos*, 334:1198).

108 Explica que en ellos puede encontrarse el carácter coercitivo unilateral y la finalidad de fin público al que se destinan sus productos. A su vez, si bien el autor acoge como especie a los *recursos parafiscales*, pensamos que el fenómeno de la parafiscalidad puede adoptar la estructura de impuestos, tasas o contribuciones especiales, sin alterar su sustancia (JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, tercera edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 234). Acerca de la naturaleza de ciertas regalías hidrocarburíferas véase CSJN, 11/12/2007, “Provincia de Neuquén c/Capex”, *Fallos*, 330:5144; si bien la mayoría consideró que no tenían naturaleza impositiva, el pronunciamiento cuenta con la disidencia de los jueces Lorenzetti, Petracchi y Argibay. Ver asimismo el desarrollo de CASÁS, José O., en *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, ya citado, p. 573. Sobre el tópico, también puede consultarse RIVAS NIETO, Estela, *Los tributos atípicos*, Marcial Pons, Madrid, 2006.

[áDA Ciudad

entre gravámenes pertenecientes a distintas categorías tributarias, así como la existencia de *figuras híbridas* ¹⁰⁹.

Ahora bien, las categorías dogmáticas son, finalmente, realidades *prelegge* y las Cartas constitucionales no imponen que el deber de contribuir se haga efectivo, exclusivamente, a través de las categorías tributarias de impuestos, tasas y contribuciones especiales, pero más allá de otras categorías que suelen manejar las legislaciones, bajo distintas denominaciones, conviene siempre orientar los esfuerzos para reconducirlas a la clasificación tripartita ¹¹⁰.

De suyo, el más complejo acomodo que acusan ciertas prestaciones públicas coactivas en la mencionada clasificación, a poco que descendemos de las nociones abstractas al terreno empírico, de ningún modo habilita a desconocer su naturaleza tributaria, en la medida en que se ajusten a la noción de tributo en sentido *lato*.

Cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha precisado que el tributo -“contribución”, en la locución que adopta la Constitución Nacional- constituye una suma de dinero que obligatoriamente ha de sufragar algunos sujetos pasivos determinados por la norma, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se encuentra destinada a la cobertura de los gastos públicos. Dicho en otros términos, la norma define un presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, da origen a la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero, en las condiciones establecidas por ella, siendo que tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado y que su cumpli-

109 HERRERA MOLINA, Pedro, “Metodología del Derecho Financiero y Tributario”, en *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

110 GARCÍA NOVOA, César, *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, p. 275.

miento se impone coactivamente a los particulares afectados, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia ¹¹¹.

2. Asentado lo anterior, el anclaje de un tributo en una determinada categoría depende de su régimen jurídico material, amén de la decisión legislativa a la hora de denominar a la institución. El nombre que le acuerda el legislador no tiene, entonces, la menor importancia, siendo la hipótesis de incidencia el único criterio para determinar la naturaleza específica del tributo.

Con justeza enseña ATALIBA que la denominación adoptada en los textos no otorga entidad al tributo ni tiene la virtualidad de atribuirle una determinada naturaleza, razón por la cual descarta -con cita de ULHOA CANTO- que un gravamen siga la suerte del nombre que se le quiere dar ¹¹².

De ahí, entonces, que estimamos oportuna la norma que anida el citado Código Tributario Nacional de la República Federativa de Brasil en tanto enuncia, de un modo expreso, que la naturaleza jurídica específica del tributo está determinada por el hecho generador de la obligación, siendo irrelevantes para calificarla la denominación y las demás características formales adoptadas por la ley y, por otra parte, el destino legal del producto de su recaudación (cfr. art. 4º).

En esa línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que las disposiciones de una ley o reglamento deben

111 CSJN, 4/05/1995, “Pablo Horvath c/Nación Argentina”, *Fallos*, 318:676; doctrina que fue reiterada en: CSJN, 4/08/2009, C. 524. XLIII. REX “Cladd Industria Textil S.A. y otro c/Estado Nacional-SAGPYA resol. 91/03”, con remisión al dictamen de la procuradora fiscal; y 15/04/2014, “Camaronera Patagónica S.A. c/Ministerio de Economía y otros s/amparo”, *Fallos*, 337:388.

112 ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de incidencia tributaria*, op. cit., p. 164 y ss.; y en ATALIBA, Geraldo (coord.), *Elementos de Direito Tributario*, Notas taquigráficas del III Curso de Especialización en Derecho Tributario realizado en la Pontificia Universidade Católica de San Pablo, Editora Regista Dos Tribunais, San Pablo, 1978, p. 77.

apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador ¹¹³.

En definitiva, los conceptos jurídicos y las categorías son también institutos al servicio de la seguridad jurídica ¹¹⁴, la cual sólo puede quedar garantizada si el recurso a un *nomen iuris* se hace bajo el presupuesto de que se empleará para denominar una realidad normativa que responde a las características que fija la tradición jurídica para la categoría nombrada ¹¹⁵. Por ello, la regulación de una prestación pública coactiva bajo una denominación desatendida de su régimen material engendra inseguridad sobre su naturaleza jurídica y, por lo tanto, incerteza en su aplicación.

3. El voto en disidencia resulta de inocultable interés desde que memora las pautas para distinguir la tasa de la categoría *no tributaria* de los precios públicos -en ocasiones, de fronteras borrosas- y, por otra parte, revaloriza el esquema jurídico-conceptual clásico de la especie tributaria. Ello, sin desatender la necesaria comprensión dinámica de los institutos que, sin desdibujar sus notas esenciales, no queden sujetos *per se* a sus trazos originarios sino al dinamismo propio de las realidades en las que se insertan, desde luego enderezados a la satisfacción del interés general.

También es insoslayable -y lo ha sido siempre en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación-, la observancia del *principio de reserva de ley*, inclusive en lo que concierne al elemento cuantificante de la obligación, por encima de los debates en torno a su localización en el interior de la

113 CSJN, 4/05/1995, “Pablo Horvath c/Nación Argentina”, *Fallos*, 318:676.

114 Interesa destacar que Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido jerarquía constitucional al citado principio (*Fallos*, 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218; y 332:1531).

115 GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 152 y ss.

endonorma tributaria. Lo expuesto, dado que para que quede satisfecho el mentado principio “la ley [debe] establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y es la ley la que debe definir este monto”¹¹⁶. En otros términos, es de rigor que la ley contenga, entre otros, la base de medición, es decir, la adopción de los parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación¹¹⁷.

En ese sentido, el Máximo Tribunal federal ha sido categórico al enfatizar que dejar librada la cuantificación de la obligación tributaria al arbitrio del Poder Ejecutivo traduce una grieta irreversible del principio de legalidad en materia tributaria¹¹⁸.

116 JARACH, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, cit., p. 80.

117 Ibidem, ps. 136/137. Cabe mencionar que se ha señalado que, respecto de los elementos de carácter cuantitativo, sería suficiente “que la ley precise los criterios fundamentales y los límites necesarios para evitar, de un lado, toda posible discrecionalidad de la Administración al regular los citados elementos, y favorecer, de otro, la exacta determinación de la prestación impuesta al sujeto pasivo” (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, ps. 63/64).

118 CSJN, 21/10/2003, “Selcro S.A. c/Jefatura de Gabinete de Ministros”, *Fallos*, 326:4251; 29/12/2009, “Consolidar SA-ART c/Superintendencia Riesgos Trabajo”, *Fallos*, 332:2872; 15/04/2014, “Camaronera Patagónica S.A. c/Ministerio de Economía y otros s/amparo”, *Fallos*, 337:388. Si bien el art. 51 de la Constitución porteña constituye un valladar para la delegación legislativa, cabe recordar que en el citado fallo “Selcro S.A.” -específico en materia de tasas— se señaló, entre otras cuestiones que ni un decreto del Poder Ejecutivo, ni una decisión del jefe de gabinete de ministros puede crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo. Asimismo, se sostuvo que al tratarse de una facultad exclusiva y excluyente del Congreso, resulta inválida la delegación legislativa efectuada por la ley 25.237, en tanto autoriza a la jefatura de gabinete de ministros a fijar valores o escalas para determinar el importe de las tasas sin establecer al respecto límite o pauta alguna,

[áDA Ciudad

Resulta obligada aquí la referencia a las consideraciones de CASÁS cuando destaca que el elemento cuantificante queda al amparo de la reserva de ley y, por otra parte, dada la importancia que adquiere el aludido elemento -al permitir la fijación del débito tributario en los tributos variables-, es imprescindible que la ley recepte claras definiciones sobre la base imponible y, como regla general, precise las alícuotas ¹¹⁹.

En este punto, cabe destacar que la Constitución de la Ciudad acoge un estándar agravado de la garantía. Además de lo que dispone el art. 80, inc. 2º, su art. 81, inc. 9º, establece que la imposición o modificación de tributos exige el voto de la mayoría del total de los miembros de la Legislatura. En particular, su art. 51 enuncia que “no hay tributo sin ley formal” y sanciona con la nulidad “cualquier delegación explícita o implícita que de esta facultad haga la Legislatura”. Adicionalmente, se dispone que “la ley debe precisar la *medida de la obligación tributaria*”, precepto que no resulta irrelevante a la luz de dicho hasta aquí, aunque queda abierto el debate acerca de cuál es su preciso alcance ¹²⁰.

ni una clara política legislativa para el ejercicio de tales atribuciones. A su vez, se esclareció que los aspectos sustanciales del Derecho Tributario no tienen cabida en las materias respecto de las cuales la Constitución Nacional (art. 76) autoriza, como excepción y bajo determinadas condiciones, la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo.

119 Al respecto, señala que “cuando las bases de cálculo se enuncien mediante conceptos jurídicamente indeterminados, la Administración, al interpretarlos, deberá hacerlo conforme a las reglas hermenéuticas que la ciencia jurídica preconiza, recurriendo, cuando sea necesario, a los procedimientos técnicos adecuados, ya que, de no ajustarse a los mismos, viciaría el acto de ilegalidad” (CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, Ad Hoc, Buenos Aires, 2005, p. 640).

120 Vinculado con el citado principio, la Constitución porteña consagra el principio de certeza. En ese sentido, de acuerdo con la exposición del constituyente Garré “por certeza se entiende el conocimiento pleno de [las obligaciones tributarias, no sólo en cuanto a la existencia del impuesto sino también en lo concerniente al *quantum* y al detalle del tributo”.

Por lo demás, el Tribunal Superior de Justicia ha reforzado, en términos generales, el principio de reserva de ley en distintos pronunciamientos. En ese sentido, se recordó -con cita del catedrático español FERREIRO LAPATZA- que “respecto a los elementos esenciales del tributo, ya regulados por la ley, el mejor reglamento es el que no existe”¹²¹, y que en materia de Derecho Tributario sustantivo nada puede agregarse a lo establecido por la ley formal y material¹²². Asimismo, se ha sostenido que, atento la estrictez con que debe interpretarse y aplicarse el principio de legalidad, conforme los términos del art. 51 de la Constitución local, “sólo pueden dictarse reglamentos de ejecución que regulen los detalles indispensables para asegurar el cumplimiento de la ley, pero no pueden extender o restringir el alcance de los elementos esenciales del tributo regulados por ley”¹²³.

Desde otra perspectiva, cabe mencionar que el Modelo de Código Tributario para América Latina consagra de manera amplia el principio de legalidad en materia tributaria y establece que la alícuota del tributo y la base de su cálculo constituyen materia privativa de la ley (cfr. art. 4º).

En suma, las prestaciones públicas coactivas encuadrables en la noción de tributo, más allá de su acomodo infra-constitucional y la denominación que utilicen los textos impositivos, quedan a resguardo de tal garantía, lo que alcanza al elemento cuantificante de la obligación tributaria, con arreglo a las normas constitucionales reseñadas y el alcance acordado por la jurisprudencia.

121 TSJ, 6/09/2000, “Asociación de Receptorías de Publicidad”, voto del juez CASÁS, doctrina que fue reiterada en diversos pronunciamientos.

122 TSJ, 3/08/2005, “Alegre Pavimentos S.A.C.I.C.A.F.I.”, voto del juez CASÁS.

123 TSJ, 13/02/2008, “Solares de Conesa S.A.”, voto de la jueza CONDE.

4. Nadie ignora, por último, que va en aumento la instauración de tributos que, a la par de su finalidad fiscal, se incardinan para la consecución de *finés extrafiscales* en clave medio ambiental. Alcanza ello a tributos vinculados y no vinculados, y a los distintos niveles de gobierno -aunque el tópicó adquiere especial trascendencia a nivel local-, en tanto puedan alójar en su estructura elementos de extrafiscalidad en aras a coadyuvar a la consecución de loables fines constitucionales, entre ellos, la protección del medio ambiente.

Son crecientes en número y en importancia las figuras tributarias que se instituyen en dicha línea, con el impulso de los compromisos supranacionales, temperamento que adopta el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al regular verdaderos *impuestos* extrafiscales, desde el año 2010.

Frente a las nuevas tendencias, no han faltado los intentos de definir las *tasas ambientales*, como moderna modalidad de la tradicional categoría jurídica, las cuales participan, de suyo, de los mismos problemas de la especie. Por caso, sostiene GUERVÓS MAÍLLOS que son tasas ambientales las que compensan al ente público por los gastos ocasionados o los beneficios obtenidos sobre elementos públicos por un sujeto y pueden inducir a la utilización más racional del medio ambiente. Por otra parte, interesa remitir, en este punto, a la sintética clasificación de tasas ambientales que propone HERRERA MOLINA ¹²⁴, quien ha profundizado acerca de los criterios a adoptar en materia de

124 El autor distingue: a) tasas por prestación de servicios públicos ambientales; b) tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público; y c) tasas por actuaciones administrativas de tolerancia ambiental (HERRERA MOLINA, Pedro M., *Derecho Tributario Ambiental [environmental tax law]. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, ps. 78/106). Sobre el asunto, ver también GALARZA, César J., “Tasas y precios públicos como medidas de protección al medio ambiente. Especial referencia a los mecanismos de desarrollo limpio”, en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coords.), *El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, ps. 823/848.

cuantificación de estas tasas, lo que alerta acerca de las nuevas aristas conceptuales de la figura.

Finalmente, la protección del medio ambiente propicia el establecimiento progresivo de servicios estatales de altos costos -incluso, resulta factible que se vean incrementados a medida que aumenta el carácter contaminante de la actividad- y que, en línea con la doctrina, la especie de la tasa es, quizá, la que menos problemas ocasiona desde el punto de vista de la técnica jurídica, dentro de la fiscalidad ambiental, al encaminarse a interiorizar los costes externos ocasionados por ciertas actividades contaminantes ¹²⁵.

125 GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, “Tasas ambientales” en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, p. 628 y sus citas. Debemos mencionar que se ha sostenido que los límites conceptuales entre las especies de tributo (impuestos y tasas) se hacen todavía más borrosos cuando estas categorías se aplican a un ámbito extrafiscal como es el de la protección del medio ambiente (PALAO TABOADA, Carlos, “Prólogo” a la obra de HERRERA MOLINA, Pedro M., *Derecho Tributario Ambiental [environmental tax law]. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, op. cit., ps. 27/28).