



Revista Iberoamericana de Derecho, Cultura y Ambiente



Edición N°8 – Diciembre de 2025

Capítulo de Derecho Tributario

www.aidca.org/revista

CUESTIONES CONTROVERSIAS EN MATERIA DE TASAS

Por Marcelo López Alfonsín¹

¹ Marcelo Alberto Lopez Alfonsin, es abogado graduado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires en el año 1986 y Doctor en Derecho en el 2012. Asimismo, entre sus estudios de posgrado se encuentran un Magister en Ambiente Humano, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad Nacional de Lomas de Zamora, Curso Internacional de Derechos Humanos, Estrasburgo, Francia, 1998, Academia de Derechos Humanos y Derecho Humanitario, Washington College of Law, American University, 2015, Curso de Actualización en Protección Supranacional de los Derechos Humanos, Perugia, Italia, 2016, y Curso de Especialización en Derechos Humanos y Justicia Constitucional, Bolonia, Italia, 2018. Es profesor en distintas universidades nacionales e internacionales, en carreras de grado y en posgrados desde hace más de 30 años. También se desempeñó como juez de los concursos moot court sobre el sistema interamericano de derechos humanos en el Washington College of Law de la American University en los Estados Unidos de América. En su carrera profesional laboral se desempeñó como Asesor Técnico de la Comisión de Derechos y Garantías del Senado de la Nación Argentina entre el año 1983 con la vuelta a la democracia hasta marzo de 2013, cuando juró como Juez de Primera Instancia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Participó como asesor de la Convención Nacional Constituyente del año 1994 para la reforma de la Constitución Nacional y de las Convenciones Constituyentes para las reformas de las Constituciones de la Provincia de Neuquén en el año 2006, de la Provincia de Entre Ríos en el año 2008 y de la primer Constitución de la Ciudad de Buenos Aires. Es miembro de distintas Academias en la República Argentina tanto de Derecho como de Ciencias Sociales. Es autor de más de 300 publicaciones y libros sobre Derechos Humanos, Derecho Constitucional, Derecho Ambiental, Derechos de los Usuarios y Consumidores y Cambio climático.



I.- Introducción

La tasa, según la clásica división tripartita de tributos, es un gravamen que se diferencia del impuesto, pues mientras este último requiere, únicamente, hallarse en alguna de las condiciones determinadas de la ley como hecho imponible, en la tasa debe configurarse, siempre, una prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.

La tasa, como especie tributaria, se trata de un tributo vinculado que requiere, como presupuesto necesario para que su cobro resulte legítimo, la existencia de una actividad estatal divisible e individualizada en el contribuyente. Es por esta razón que se ha sostenido que la distinción entre especies tributarias no es meramente académica², y se ha caracterizado a la tasa como una "... una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de este por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que ataña al obligado y que, por ello, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este 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 (Fallos: 251:50, 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251, entre otros) y que resulta prístino que la diferencia entre tasa e impuesto queda indubitablemente determinada por la existencia o no —en sus respectivos presupuestos de hecho— del desarrollo de una actividad estatal que ataña al obligado"³.

En el presente trabajo nos proponemos abordar los tres (3) aspectos más controversiales que hacen a las tasas como especie tributaria, como así también las posiciones que al respecto adoptaron la doctrina y jurisprudencia, a saber: (i) delimitación precisa del hecho imponible y de la actividad ejercida por el Estado; (ii) efectiva prestación del servicio: alcances del concepto; y (iii) el aspecto cuantitativo de las tasas: vinculación entre el costo del servicio y lo que el Estado recauda.

Esos elementos, interconectados en la esencia misma de la tasa, no solo definen

² CS, 23/06/2009, "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Laboratorios Raffo SA c. Municipalidad de Córdoba", Fallos: 332:1503.

³ CS, 14/10/2021, "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Loma del Pila SRL c. Comuna de Huasa Pampa s/ inconstitucionalidad", Fallos: 344:2830, del dictamen de la Procuración al que la Corte remite.



su legitimidad constitucional, sino que también inciden en la coordinación de potestades tributarias entre niveles de gobierno, evitando que un gravamen disfrazado erosione los límites federales.

II.- Delimitación del hecho imponible y del alcance de la actividad a cargo del Estado

Este tema no es menor, pues juega un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que 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 coparticipados⁴.

En efecto, el hecho imponible debe estar correcta y precisamente delimitado en la norma para no encubrir, mediante el empleo de fórmulas genéricas, el cobro de un impuesto bajo el ropaje de una tasa.

Así, en el dictamen fiscal de la citada causa “Cantaluppi” (al que la CSJN —por mayoría— remitió) se consideró: “respecto de la concreta individualización de la actividad estatal que sirve de causa a la obligación tributaria, observo que la mención, en el art. 363 de la ordenanza fiscal 2374 CM 12, de los ‘servicios turísticos y de infraestructura turística, directos e indirectos, y aquellos potenciales que la Municipalidad presta en concepto de conservación patrimonial, mejoramiento y protección de los sitios y paseos turísticos, comprensivos de ingresos y portales a la ciudad, sendas, accesos a lagos y sus playas, ríos y montañas, puntos panorámicos, miradores, servicios de información y atención turística, baños públicos, y todo otro servicio turístico, garantizando un turismo sustentable desde el punto de vista social, ambiental y económico’, no satisface un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por la extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio referido a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente (Fallos: 234:663; 236:22; 251:222; 259:413; 312:1575; 325:1370; 329:792; 331:1942, entre otros)”.

⁴ CS, 02/07/2024, “CANTALUPPI, SANTIAGO Y OTRO s/accion de inconstitucionalidad”, Fallos: 347:653.



Como con acierto lo sostiene allí la Sra. Procuradora Fiscal, el artículo en cuestión se encuentra formulado con una enorme laxitud (*Fallos*: 344:2728) y, por lo tanto, los términos allí empleados no logran precisar, con la claridad necesaria para controlar su existencia y prestación, cuáles son los servicios concretos, efectivos e individualizados referidos a un bien o acto no menos individualizado del contribuyente.

En tal contexto, se recordó lo señalado por el Juez Belluscio en *Fallos*: 312:1575, con relación a que, si los servicios que se pretenden hacer retribuir por una tasa son prestados *uti universi*, la norma resulta irrazonable, "... toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta iniquidad".

Por último, esta temática se abordó —aunque de modo tangencial— en un reciente pronunciamiento del Alto Tribunal recaído en los autos “Edenor”⁵. Con la salvedad que merece la siguiente afirmación, en tanto allí se debatía como asunto principal una cuestión de sustitución tributaria, a la vez que la Corte resolvió el asunto sobre la base de la doctrina de arbitrariedad de la sentencia —de lo que se colige que no se expidió sobre el fondo del debate—, de la lectura del pronunciamiento puede apreciarse que el Municipio demandado había afirmado que la contribución disputada era, en rigor, una tasa que percibía por el servicio de policía que prestaba; planteo frente al cual al Tribunal resolvió que dichos presupuestos de hecho no se encontraban correctamente enunciados en la norma en cuestión.

Precisamente, esta exigencia de delimitación precisa del hecho imponible no opera en el vacío, sino que se entrelaza directamente con la necesidad de una prestación efectiva del servicio, ya que solo un hecho imponible correctamente delimitado permite verificar si la actividad estatal se materializa de manera concreta e individualizada en el contribuyente, evitando así que la mera promesa de un servicio se convierta en un velo que encubra exacciones indiscriminadas.

⁵ CS, “Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Edenor S.A. c/ Municipio de Escobar s/ acción mere declarativa de derecho”, sentencia del 23/09/2025, *Fallos*: 348:1133.



III.- Efectiva prestación del servicio

La demostración de la efectiva prestación del servicio resulta fundamental si se tiene en cuenta que, como se adelantó, 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"⁶.

Expuesta dicha definición, cabe preguntarse, sobre el punto, si resulta admisible la prestación *potencial* de un servicio. En nuestro modo de ver, la respuesta es afirmativa, aunque tal aseveración debe venir acompañada, necesariamente, de la correcta dilucidación del alcance de este último concepto. Veamos.

III.1.- Postura “restrictiva”

Esta posición ha sido correctamente desarrollada en el voto mayoritario de la Suprema Corte de Provincia de Buenos Aires en la causa “Coca-Cola”⁷. Tal como allí se sostuvo, “... la imposición de las tasas presupone la existencia de un requisito fundamental, como es que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado del contribuyente”. En tal escenario, si bien resulta admisible la *potencialidad* en la aludida prestación, esta debe estar necesariamente vinculada con “... la negativa y aun con la resistencia del sujeto pasivo —en el caso particular que nos ocupa— a recibir el servicio de inspección, quien deberá abonar la tasa siempre que se encuentre comprendido en la descripción del hecho imponible, sin poder rehusarse bajo el argumento de que resenga los beneficios que tal prestación pudiera significarle, ya que el servicio tiene en miras el interés general (doctr. CSJN Fallos: 251:50 y 222; 312:1575; 323:3770; 326:4251; 332:1503; e.o.)”.

De ahí que, en rigor, la interpretación del alcance de la *potencialidad* en la

⁶ CS, "De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros s/ demanda de inconstitucionalidad", 03/10/1956, Fallos: 236:22; CS, "Municip. de San Lorenzo c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales s/ cobro ordinario de pesos", 08/11/1961, Fallos: 251:222; CS, "Municipalidad de Santa Fe c/ Marconetti Ltda. S.A. s/ apremio", 25/09/1964, Fallos: 259:413; CS, "Cía. Química SA. c/ Municipalidad de Tucumán s/ recurso contencioso - administrativo y acción de inconstitucionalidad", 05/09/1989, Fallos: 312:1575; CS, "Massalín Particulares S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad - incidente de medida cautelar", 21/03/2006, Fallos: 329:792; entre otros.

⁷ Ver, al respecto, voto del Juez Torres (al que adhirieron los Dres. Kogan, Genoud, Borinsky y Kohan) y disidencia del juez Soria, en SC Buenos Aires, 06/09/2022, "Coca Cola FEMSA de Buenos Aires SA c. Municipalidad de La Matanza s/ Pretensión Anulatoria. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley", expte. A. 75.855, TR LALEY AR/JUR/128556/2022.



prestación del servicio queda acotada a dos únicos escenarios: (i) la negativa del contribuyente a recibir el servicio, o (ii) cuando este se negase a pagar el tributo bajo el argumento de no haber utilizado el servicio.

De aquello se colige, como su contracara, que el servicio, necesariamente, tiene que encontrarse a disposición del contribuyente. Así las cosas, la potencialidad no tiene correlación alguna, en la materia examinada, con la "no prestación" del servicio por parte del Estado, sino con la "no efectivización" de esa prestación por la postura asumida por sujeto pasivo del gravamen.

III.2.- Postura "amplia"

Lo que podemos denominar una posición amplia en la interpretación del alcance de la *potencialidad* en la prestación del servicio fue acabadamente desarrollada en el voto en minoría del Juez Soria en el citado fallo "Coca Cola".

El magistrado recordó que el Máximo Tribunal Federal había sistematizado en su voto mayoritario de la causa "Gasnor" lo que denominó su "corpus jurisprudencial ineludible" en la materia. Así, dijo que "... de aquel se desprendían tres recaudos básicos para la validez constitucional de las tasas locales: i) que la contribución deba ser caracterizable como una tasa y no como un mero tributo; ii) que su redacción deba identificar un servicio en particular que debe ser efectivamente prestado por el Estado, por lo que sus términos no pueden ser excesivamente amplios y abarcativos; y iii) que es el Fisco municipal al que incumbe probar, en todo caso, la concreta, efectiva e individualizada prestación estatal".

Sostuvo que lo que el Tribunal Cimero había hallado más censurable, tanto en aquel precedente como en "Compañía Química SA"⁸, "Laboratorios Raffo"⁹ y en "Syngenta Agro"¹⁰, había sido "... la tipificación de la tasa municipal puesta en entredicho, dado que ella estaba redactada en términos extremadamente genéricos, cuya latitud pretendía cubrir una amplia gama de servicios de lo más dispares, incluyendo algunos desvinculados del usuario y relativos a la comunidad en general,

⁸ CS, 05/09/1989, "Cía. Química SA. c. Municipalidad de Tucumán s/ recurso contencioso administrativo y acción de inconstitucionalidad", Fallos: 312:1575.

⁹ CS, 05/09/1989, "Laboratorios Raffo SA c. Municipalidad de Córdoba s/ plena jurisdicción", Fallos: 332:1503.

¹⁰ CS, 28/05/2013, "Syngenta Agro SA c. Municipalidad de Córdoba s/ contencioso administrativo", TR LALEY AR/JUR/25705/2013.



rayanos con la taxonomía del impuesto".

Por otro lado, agregó que los Ministros Rosatti y Maqueda, tras destacar el régimen autonómico municipal consagrado en la Constitución (art. 123), habían acudido a un esquema de análisis sensiblemente distinto que abandonaba la fórmula tradicional y, con ello, expresiones tales como "concreta" o "efectiva". Así, "... hablan de los recaudos de: i) la definición clara y precisa del hecho imponible y la individualización de los servicios o actividades que se ofrecen; ii) *la organización y puesta a disposición del servicio, acto o bien al contribuyente*, pues de lo contrario el cobro carecería de causa importando un agravio al derecho de propiedad del contribuyente; y iii) la adecuada y precisa cuantificación del tributo, debiendo para ello la autoridad fiscal ponderar prudencialmente, entre otros parámetros, el costo global del servicio o actividad concernida y la capacidad contributiva del contribuyente".

En tal sentido, precisó que no podría existir "... una 'concreta, efectiva e individualizada' prestación cuando, estrictamente hablando, no existiese local, depósito, oficina, establecimiento, infraestructura, vehículo o el medio que fuere, al cual sea materialmente posible brindarle el servicio al que atañe el gravamen", como así tampoco cuando hubiese una imposibilidad jurídica de prestar el servicio por parte de la municipalidad.

Sobre esa base, concluyó en que tales extremos no se verificaban en el caso allí examinado, pues la tasa había sido cuidadosamente delimitada por la normativa tributaria a la inspección de seguridad e higiene de lugares físicos, mientras que resultaba un hecho no controvertido que la actora tenía, al tiempo de los períodos reclamados, depósito dentro del municipio demandado, a la par de que la Municipalidad de La Matanza contaba con los medios técnicos y humanos para controlarlo.

Además, expuso que "... no se sigue que para que una tasa como la de seguridad e higiene goce de validez deba comprobarse una inspección en cada período fiscal determinado, o cada cierta cantidad de períodos preestablecida"; al tiempo que una "... tesitura semejante no solo iría en contra de las modernas técnicas regulatorias basadas en el voluntario acatamiento fundado en la disuasión ante el temor a que



la autoridad pública, en cualquier momento, podrá corroborar el incumplimiento de las ordenanzas de salubridad, sino que —presumiblemente— iría en contra del propio interés del administrado estar constantemente sujeto al escrutinio de sus instalaciones, incrementando exponencialmente las chances de detección y sanción por violaciones".

III.3.- La potencialidad en la prestación del servicio. Posiciones doctrinarias

Del aludido "*corpus jurisprudencial ineludible*" que en materia de tasas sentó la Corte Suprema en el fallo "Gasnor" se observa que la prestación a cargo del municipio obligado debe ser concreta, efectiva e individualizada en el contribuyente y que, en caso de controversia, corresponde al fisco probar que tal prestación ha sido efectivamente realizada (ver punto "c" del consid. 7º del voto mayoritario, compuesto por los Jueces Lorenzetti, Rosenkrantz y Highton).

Al respecto se ha reflexionado que, aun valorando que en el voto concurrente de los Dres. Rosatti y Maqueda no se incluyen expresiones tales como "efectiva" o "concreta", no puede dejar de advertirse que la doctrina, en algunas ocasiones y bajo ciertos parámetros que a continuación se analizarán, ha reputado como válido que la prestación del servicio fuese potencial, mas nunca ha convalidado que tal prestación fuera inexistente¹¹.

Como también allí se afirma, si se validase aquella última tesitura y se legitimase el cobro de una tasa sin exigirle al fisco la individualizada prestación del servicio en el contribuyente, sino únicamente verificando aquellos aspectos que, en la postura adoptada por el Juez Soria, habilitan el cobro de la gabela (recuérdese, la precisa tipificación del hecho imponible en la ordenanza fiscal, la efectiva existencia de un local o establecimiento en el enclave del municipio y la posibilidad jurídica de prestar el servicio), tampoco se estaría cumpliendo, en verdad, con el requisito ineludible de "la organización y puesta a disposición del servicio, acto o bien al contribuyente" (en los términos del voto de los Ministros Rosatti y Maqueda); situación que se traduciría en una afectación del derecho constitucional de propiedad y que implicaría, al no exigirse la realización de uno de los caracteres tipificantes de la

¹¹ Ver, al respecto, BEGEGA CIAMPICHINI, Teo, "El fallo 'Coca-Cola' de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires. Las principales cuestiones que hacen a la tasa por inspección de seguridad e higiene", La Ley, 25/10/2022, TR LALEY AR/DOC/3097/2022.



tasa, su desnaturalización como especie tributaria¹².

Tal escenario implicaría una conducta municipal que excedería sus potestades tributarias, atento a la prohibición que les impone la ley de coparticipación de crear impuestos (conf. art. 9º inc. b) de la ley 23.548).

Aquello aclarado, toca examinar los requisitos exigidos por la doctrina para aquellos supuestos en que el servicio, bien o acto no fuese realizado de manera efectiva, sino potencial.

Sobre el punto, cabe señalar que "... el concepto de utilización o prestación potencial del servicio proviene —como bien lo señala Valdés Costa— del derecho brasileño que lo incluye en la definición de *tasa*, de donde a su vez pasó a la definición del Modelo de Código Tributario para América latina por influencia precisamente de la doctrina y el derecho positivo de ese país"¹³.

Por ese motivo, para descifrar los límites del concepto "prestación potencial del servicio", es importante analizar qué alcance le otorga la doctrina brasileña a dicha potencialidad. Gomes de Souza "... dice al respecto que se justifica perfectamente que el Estado cree servicios o ejerza actividades cuya utilización por parte de los contribuyentes sea obligatoria y que 'en tales casos basta que exista servicio o actividad para que el contribuyente quede obligado al pago de la tasa aunque no los utilice efectivamente"'; asimismo, el jurista brasileño también afirma que "la tasa puede ser cobrada siempre que el servicio o la actividad haya sido prestada o ejercida, o bien, esté a disposición del contribuyente, pero también solo puede ser cobrada en esos casos, no siendo legítimo el cobro cuando no exista el servicio o no haya sido ejercida la actividad"¹⁴.

De lo precedentemente afirmado, como se adelantara, podemos concluir que para que el cobro de la tasa pudiese reputarse como legítimo, el concepto de "prestación potencial" del servicio requiere, sin dudas, que el servicio municipal que sirve como base fundamental del tributo fuese efectivamente realizado, quedando tal

¹² Ver BEGEGA CIAMPICHINI, Teo. "*El fallo...*", *op. cit.*

¹³ BULIT GOÑI, Enrique G. (Dir.), *ob. cit.*, tomo I, p. 30; y art. 145 pto. II de la Constitución Política de la República Federativa del Brasil, año 1988.

¹⁴ GOMES DE SOUZA, Rubens, *Compendio de legislação tributária*, São Paulo, 1960, p. 140; y GOMES DE SOUZA, Rubens, citado por Montero Traibel, José P., *Derecho Tributario Moderno*, FCU, Montevideo, 1977, t. I, vol. I, p. 192, ambos citados en BULIT GOÑI, Enrique G. (Dir.), *op. cit.*, t. I, p. 30.



potencialidad acotada, únicamente, a supuestos en los que, considerando el interés general que caracteriza la prestación, el contribuyente se negase a recibirla o pretendiese eludir su pago bajo el argumento de no haber utilizado el servicio¹⁵.

Así las cosas, entendemos que en cada caso concreto el operador judicial debe verificar la existencia o no de un servicio efectivamente prestado, en favor del contribuyente, por parte del municipio demandado; resultando indiferente, a ese respecto, que aquel posea un local en su ejido, como así también la disponibilidad de los medios estatales para realizar la inspección, cuando esta, en los hechos, no se realice de modo efectivo. Esta verificación, sin embargo, no se agota en un mero examen cualitativo de la prestación, sino que demanda también una dimensión probatoria que, en caso de controversia, recae sobre el fisco municipal, como se examinará a continuación, para garantizar que la tasa no se desvanezca en una mera ficción jurídica.

IV.- Carga de la prueba de la “efectiva prestación del servicio”

Para comenzar, recordaremos que, en el fallo Quilpe¹⁶, la CSJN afirmó que "... en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar —si así hubiera ocurrido— la prestación del servicio (confr. Fallos: 319:2211, considerando 50). Al respecto no puede dejar de observarse que (...) la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión del pleito".

Dicha tesitura en materia probatoria es, a su vez, compartida por la mayor parte de la doctrina. Así, se ha afirmado que "[a] tenor de dicha doctrina, es manifiesto que, ante la alegación por parte del contribuyente de la no prestación de un servicio, es

¹⁵ Ver BEGEGA CIAMPICHINI, Teo. “*El fallo...*”, *op. cit.*

¹⁶ CS, 09/10/2012, “Quilpe SA s/ inconstitucionalidad”, Fallos: 335:1987.



el Estado el que se encuentra en mejores condiciones de probar, en su caso, lo contrario. La efectiva prestación de un servicio administrativo se puede probar por distintos medios documentales, en tanto la prueba de un hecho negativo resulta las más de las veces de imposible demostración"¹⁷.

A idénticas conclusiones se arribó en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, pues allí se ha sostenido que "[e]s de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente, aun cuando este se resista a recibirla. La prestación efectiva del servicio al contribuyente es uno de los elementos caracterizadores más importantes para distinguir la tasa de las otras especies tributarias, particularmente del impuesto"; y que "[I]a carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio, en caso de conflicto, debe corresponder a la Administración"¹⁸.

Esta distribución de la carga probatoria, que exige lo propio del fisco por su acceso privilegiado a la información, se extiende —en nuestro parecer— al aspecto cuantitativo de las tasas, en el que la verificación de la razonable equivalencia entre costos y recaudación exige pruebas que lo acrediten.

V.- El aspecto cuantitativo de las tasas: vinculación entre el costo del servicio y lo que el Estado recauda.

Acerca de esta cuestión, cabe traer a colación lo resuelto por la CSJN en fallo "Esso"¹⁹. En el considerando 12 del voto conjunto de Maqueda y Rosatti se recordó que en anteriores precedentes la Corte Suprema había resuelto que, para la selección de la base imponible de la tasa, resultaba inobjetable que la fijación de su cuantía tomara en consideración no solo el costo de los servicios, sino también la capacidad contributiva del contribuyente. Ello, siempre que "... no deriv[ara] en resultados irrazonables, desproporcionados y disociados de las prestaciones directas e indirectas que afronta[ba] el municipio para organizar y poner a disposición el

¹⁷ SPISSO, R., "Derecho Constitucional Tributario", Abeledo Perrot, 2019, 7^a ed. actualizada, p. 72.

¹⁸ "XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario", Caracas, Venezuela, 1991, conclusión núm. 7.

¹⁹ CS, "Esso Petrolera Argentina S.R.L y otro c/ Municipalidad de Quilmes s/ acción contencioso-administrativa", 02/09/2021, TR LALEY AR/JUR/134623/2021.



servicio".

A su vez se agregó que, admitida la capacidad contributiva como componente de la tasa, "... en su recurso extraordinario la apelante no ha[bía] aportado argumentos tendientes a demostrar en concreto la irrazonabilidad o desproporción del tributo..." y que, únicamente, se había limitado a señalar que debía existir una vinculación razonable entre el costo del servicio y lo que el Municipio recaudaba en concepto de tasa.

Sobre la base de esos argumentos, se concluyó en que se trataba "... en definitiva de afirmaciones que no alcanza[ban] para descalificar a la tasa cuestionada y convertirla en un tributo constitucionalmente inválido".

En idéntico sentido, el Juez Lorenzetti señaló que la actora "... no ha[bía] logrado demostrar que el a quo, en sus valoraciones, se [hubiese] apartado de las constancias de la causa ni ha[bía] probado la irrazonabilidad o desproporción del tributo en cuestión".

Ahora bien, como se afirmó en este último voto, "[e]l juicio de razonabilidad exige una proporción entre el costo del servicio que el legislador decidió que debía prestarse y el monto de lo recaudado por el tributo que el mismo legislador eligió para financiar ese servicio —y no otro—, en tanto tiene que existir una determinada ligazón entre el aspecto material del hecho imponible y el cuantitativo".

V.1.- Test de razonabilidad: la relación entre costo y recaudación

Debemos desentrañar, en primer lugar, el primer valladar que enfrentamos al momento de realizar aquel test de razonabilidad, este es, el modo de determinar el costo global del servicio. Recién resuelta esa cuestión, podrá examinarse qué relación existe entre ese costo y el *quantum* del tributo en cuestión.

Para ello, debe tenerse especialmente presente que la Corte Suprema tiene dicho que "... dada la imposibilidad de establecer con exactitud el costo individual para cada caso particular, la tasa se fija como una contraprestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado"²⁰. El asunto no es baladí pues, como bien se ha dicho, deberá comprender tanto los costos directos como los indirectos o

²⁰ CS, "Vignolo de Casullo Ana (Suc.) c/ Municipalidad de Ciudad de Buenos Aires", 06/03/1942, Fallos: 192:139; CS, "Bodegas y Viñedos Graffigna S.A. Ltda. c/ provincia de San Juan", 18/05/1945, Fallos: 201:545.



generales atribuibles proporcionalmente al servicio de que se trate e incluso hasta las previsiones de incobrabilidad²¹.

V.2.- *Impugnación del quantum del tributo: la carga de la prueba*

En el presente subapartado abordaremos una temática de indudable actualidad, que presenta no menores controversias. En nuestro parecer, esta es una de las tantas aristas que se desprenden del tan abordado fallo "Esso", *supra* citado.

Como se ha afirmado en un trabajo que estudia la presente temática, el Estado es quien se halla en indudables mejores condiciones de llevar a cabo la difícil tarea de determinar el costo global del servicio. Ello, por la sencilla razón de que es el único que posee la información necesaria para aportar luz sobre el asunto. De ello se colige, a su vez, que, si se toman en cuenta las complejas variables que componen aquel costo, el desplazamiento del *onus probandi* en cabeza del Estado demandado se transforma en el mecanismo que mejor compatibiliza los intereses en juego puesto que, si se cargara a la actora con dicha obligación, se la sometería a una misión de imposible cumplimiento²².

Con anterioridad al dictado del fallo Esso, la CSJN había sostenido, en el fallo "Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos S.R.L."²³, que "... aun cuando el tribunal a quo ha descartado la utilidad de la distinción entre las nociones de 'impuesto' y de 'tasa', al pronunciarse sobre el requisito constitucional de la razonabilidad del gravamen, admite la necesidad de que, al tratarse de una 'tasa', la recaudación total guarde proporcionalidad con el costo del servicio público efectivamente prestado como contrapartida por la comuna. Precisamente, en lo relativo a este punto, el litigio se decidió en contra de la actora, por falta de prueba". Allí, el Tribunal Cimero se centró en el examen del costo del servicio para evaluar el planteo realizado por la contribuyente respecto de la proporcionalidad y razonabilidad de la gabela. Para ello, receptó la teoría de las cargas probatorias dinámicas y, en una categórica definición, sostuvo: "[a]dviértase, por lo demás, que

²¹ GARCÍA BELSUNCE, H., "Impuestos y tasas municipales. El monto de las tasas", Enfoques, p. 458.

²² Para una mayor profundización en el tema, ver BEGEGA CIAMPICHINI, Teo, "*La carga de la prueba en materia de tasas, a raíz de la sentencia de la Corte Suprema en la causa 'Esso Petrolera Argentina S.R.L'*", La Ley, 22/12/2021, TR LALEY AR/DOC/3467/2021.

²³ CS, "Empresa de Transportes de Pasajeros Navarro Hnos. SRL s/ acción de inconstitucionalidad contra ordenanza nº 068/90 - Municipalidad de Puerto Tirol", 10/10/1996, Fallos: 319:2211.



la carga de probar el costo del servicio de mantenimiento de calles pavimentadas y de tierra no puede imponerse a la empresa de transportes, pues constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial". Sin embargo, aquel escenario en materia probatoria parecería haberse modificado sustancialmente a partir del dictado del fallo "Esso". Adviértase que, conforme surge del dictamen de la Procuración, el Municipio demandado no había probado que lo recaudado guardara relación con el costo global del servicio. Allí se dijo que "... si bien el Municipio informó los importes recaudados en concepto de tasa de inspección, seguridad e higiene durante los períodos de este juicio (fs. 138/157), admitió que '... no se puede determinar el costo, ya que no contamos con el detalle de los insumos, ni el personal abocado' (informe suscripto por el Contador Municipal obrante a fs. 156)".

Así las cosas, recién esclarecido el costo podía examinarse, como lo indicó la Sra. Procuradora Fiscal, si el producido de la tasa guardaba proporción con el costo total del servicio brindado, es decir, si existía correlación entre la recaudación total por la tasa y el coste global del servicio a prestar. Esa no es una cuestión insustancial, puesto que "[l]a ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación. Si de las circunstancias relativas a la creación del tributo surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir con los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerla"²⁴.

No obstante los argumentos previamente esgrimidos, al momento de sentenciar, la Corte Suprema concluyó en que la carga de demostrar la "irrazonabilidad" del tributo recaía en cabeza de la actora; alegación que, en su caso, no tuvo por acreditada. Esa situación —a la luz de lo resuelto en "Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos S.R.L."— dejaba a la petrolera en una virtual imposibilidad de acreditar la pretendida irrazonabilidad de la gabela.

²⁴ "XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario", Caracas, Venezuela, 1991, conclusión núm. 10.



En idéntico sentido, vale señalar, dictaminó la Procuración en el fallo "Quilpe", al indicar que "... el municipio no ha aducido ni mucho menos intentado demostrar que, contrariamente a lo afirmado por el contribuyente, el producido de la tasa guarde proporción con el costo total del servicio de inspección de seguridad, higiene y salubridad que estimó necesario llevar a cabo, y para el cual previó su retribución por la tasa fijada en el art. 144 de su Código tributario".

Para finalizar, a fin de graficar la importancia del asunto, debe destacarse que según se ha afirmado en las citadas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, "[e]s de esencia de la tasa que no exceda de una 'razonable equivalencia' entre su producto y el costo global del servicio estatal vinculado. La carga de la prueba de la 'razonable equivalencia' debe corresponder, en caso de conflicto, a la Administración"²⁵.

VI. Colofón

En el examen de las tasas municipales como especie tributaria, resulta palmario que la delimitación precisa del hecho imponible constituye un pilar insoslayable, sin el cual el gravamen corre el riesgo de transmutarse en un impuesto encubierto, contraviniendo no solo la asentada doctrina de la CSJN (Fallos: 312:1575; 344:2830, entre otros), sino también la distribución de potestades tributarias que surgen del régimen de coparticipación federal (art. 9º, inc. b, Ley 23.548). Así, la actividad estatal debe configurarse de manera concreta e individualizada, referida a un bien o acto del contribuyente, evitando las formulaciones genéricas que diluyen su esencia y habilitan un cobro indiscriminado de este gravamen.

Respecto de la prestación del servicio, la controversia entre la tesis restrictiva —que acota la potencialidad a la mera negativa o resistencia del sujeto pasivo (SCBA, "Coca-Cola", 06/09/2022)— y la visión más laxa —que enfatiza en la organización y posibilidad de ejecutar el servicio, sin exigir la efectivización de la prestación— no logra desdibujar, en mi parecer, el núcleo ineludible de la cuestión: la tasa exige, en última instancia, una prestación efectiva, quedando la potencialidad reducida, dado el interés general que caracteriza el asunto, a dos únicos escenarios: que el

²⁵ "XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario", Caracas, Venezuela, 1991, conclusión núm. 11.



contribuyente se negase a recibirlo o pretendiese eludir su pago bajo el argumento de no haber utilizado el servicio.

El verdadero *quid* de la discordia, no obstante, radica en la faz cuantitativa de las tasas: la vinculación entre el costo global del servicio y la recaudación derivada del cobro de la gabela. Aquí, el fallo "Esso" marca un quiebre paradigmático al desplazar la carga de la prueba hacia el contribuyente, exigiéndole demostrar la irrazonabilidad o desproporción del *quantum*, dejando sin efecto su anterior postura que hacía recaer sobre el fisco la demostración de la "razonable equivalencia" (Fallos: 319:2211; XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, concl. 11). Tal giro, que *prima facie* soslaya la asimetría procesal entre las partes y la complejidad inherente al cálculo de costos, podría interpretarse como una concesión al régimen autonómico municipal (art. 123, CN), sensible a la precaria situación financiera en que se hallan los municipios.

Sin embargo, el señalado cambio jurisprudencial —que aplica sin matices el principio general de la carga probatoria (art. 377, CPCCN)— genera inquietud en el universo de los contribuyentes, pues amenaza con erosionar los controles judiciales sobre la razonabilidad tributaria, fomentando potencialmente una progresiva expansión de las exacciones locales más allá de sus potestades constitucional. Quedará, pues, por indagar en los estrados inferiores y en eventuales revisiones del Alto Tribunal cómo se asienta esta tesis, y si la inicial recepción municipal a "Esso" no derivará, paradójicamente, en una decisión de política fiscal que, al desdibujar los límites entre tasa e impuesto, reactive la litigiosidad y las tensiones federales. En suma, el equilibrio entre la autonomía municipal y la salvaguarda de los derechos del contribuyente demanda una atención sostenida por parte de la doctrina y la jurisprudencia, más allá de los límites del caso judicial particular, recordando siempre que las tasas, en su concepción dogmática, responden a un principio de contraprestación que las diferencias de las demás figuras tributarias.