

Crisis de las Tasas en la República Argentina: Reflexiones a la Luz de Jurisprudencia de Perú, Uruguay y Brasil

Álvaro Carlos Luna Requena*

Resumen:

El artículo expone que los municipios argentinos están legalmente vedados de cobrar impuestos, viendo limitado su poder tributario al cobro de tasas. Sin embargo, en la práctica eluden esa prohibición mediante la maniobra de introducir en su base imponible criterios puros de capacidad contributiva (*vgr.* el monto de ventas), con total prescindencia del costo de los servicios retribuidos.

El autor reseña críticamente la jurisprudencia de los tribunales argentinos, los cuales han convalidado el uso del principio de capacidad contributiva en materia de tasas. También efectúa una comparación con el tratamiento que esta cuestión ha tenido en los máximos tribunales de Perú, Brasil y Uruguay. Dicha comparación deja en evidencia que, de aplicarse en Argentina los criterios uniformemente sostenidos por los tribunales de estos tres países, una parte sustancial de las tasas hoy vigentes en este último país debería ser declarada inconstitucional.

Palabras clave:

Poder tributario – Tasas – Principio de capacidad contributiva – Principio de equivalencia – Costo de los servicios – Jurisprudencia comparada

Abstract:

The article sets out that Argentinean municipalities are legally banned from raising taxes, but are allowed to levy user charges for specific services. Nevertheless, such limitation is overlooked by the municipalities by means of introducing the “ability to pay” principle within the structure of the taxable base of said user charges. The author concludes that such mechanism distorts the user charge, altering its essence, with the result of transforming it into a mere tax, with the resulting violation of the current legislation.

The author critically reviews Argentinean case law that has given grounds to such a fiscal deviation and –in order to make his point- compares it with jurisprudence registered on this issue by the Supreme Courts of Peru, Brazil and Uruguay. Such comparison evidences that, if Argentinean courts were to apply the criteria said of those Supreme Courts, almost every user charge in Argentina would have to be declared unconstitutional.

Keywords:

Fiscal power – User charges – Contributive capacity principle – Equivalence principle – Cost of services – Compared case law

Sumario:

1. Introducción – 2. Un caso emblemático: La “Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene” – 3. Jurisprudencia de los Tribunales Argentinos: Crítica – 4. Jurisprudencia de los Tribunales de Perú, Uruguay y Brasil, y una apostilla sobre la cuestión en España – 5. Conclusión

* Abogado (Universidad Católica Argentina, 1997), Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral, 2001), Profesor del Master en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Fue Socio del área de Derecho Tributario del Estudio BECCAR VARELA. Desde el año 2008 es titular y socio del Estudio LUNA REQUENA & FERNÁNDEZ BORZESE ABOGADOS.

1. Introducción

En este artículo nos proponemos compartir con los lectores interesados en la materia tributaria, nuestro diagnóstico acerca de la realidad que actualmente atraviesa la categoría tributaria “tasa” en el sistema fiscal argentino, como resultado de una aplicación inmoderada y abusiva del principio de capacidad contributiva en su base imponible.

El título de esta colaboración adelanta que las tasas están en crisis, y no hemos de demorar más en afirmar que –a nuestro juicio– independientemente del *nomen iuris* que acusan miles de supuestas “tasas” legisladas como tales, en realidad, dicha categoría tributaria es usada como coartada espuria para cobrar verdaderos impuestos, consumándose una maniobra que –con la anuencia de la jurisprudencia local– no dudamos en calificar de verdadero fraude estatal en perjuicio de los ciudadanos.

Reconociendo que la afirmación anterior puede parecer destemplada, o exagerada, sin embargo confiamos en que, al concluir la lectura del presente, el lector compartirá nuestra posición. Si bien haremos algunas referencias obligadas sobre doctrina especializada, procuraremos sustentar nuestro análisis efectuando una comparación entre la jurisprudencia de los tribunales argentinos, y la que se registra –sobre la misma temática– en los países de Perú, Uruguay y Brasil.

De dicha comparación, estamos convencidos, surgirán lecciones valiosas tanto para quienes lidian con esta realidad en Argentina, que deberían tomar debida nota de un rumbo descaminado que debe imperiosamente ser rectificado, como para los especialistas de los países hermanos mencionados, quienes –esperamos– podrán aprovechar el mal ejemplo de nuestro país para no ceder jamás a la tentación de caer en él, cruzando un límite que sólo puede acarrear confusión, lesión a los derechos individuales y opacidad sobre las gestiones de gobierno.

Puesto que este artículo alcanzará a lectores que, presumimos, en su mayoría no conocen en detalle nuestro sistema constitucional de reparto de poderes y competencias tributarias, efectuaremos una breve reseña sobre el particular, la cual –además– nos servirá de plataforma para desarrollar la idea que pretendemos exponer.

En este sentido, es menester señalar que la República Argentina es un Estado Federal surgido a partir de la delegación que las Provincias que la integran le hicieron de sus poderes originarios, de modo que –como regla general– el poder fiscal de la Nación es un poder delegado, mientras que los de las Provincias son poderes originarios¹; ello implica que las Provincias conservan todo el poder fiscal no delegado a la Nación.

Así las cosas, la Constitución Nacional de la República Argentina (“CNA”) plasma en sus textos aquellos principios, quedando distribuidos los poderes fiscales del siguiente modo: (i) las aduanas sólo pueden ser nacionales y exteriores, quedando la Nación facultada para imponer derechos de importación y exportación, que deben ser uniformes en todas las aduanas del país (arts. 9, 10, 11 y 75, inc. 1, CNA); (ii) la Nación puede establecer impuestos indirectos, en concurrencia con las Provincias (art. 75, inc. 2, CNA)²; (iii) las Provincias pueden establecer impuestos directos, mientras que la Nación sólo puede establecerlos en forma excepcional, por un tiempo determinado y siempre que la defensa, seguridad o el bien general del Estado lo exijan (art. 75 inc. 2, CNA); (iii) con exclusión de los tributos aduaneros, la Nación comparte con las Provincias la recaudación de impuestos directos e indirectos mediante un régimen de coparticipación federal, actualmente vigente bajo la Ley 23.548 (art. 75 inc. 2, CNA), norma que se denomina “ley-convenio”, dado que fue sancionada por el Congreso Nacional y luego fue puesta en vigencia en cada Provincia mediante leyes de adhesión emitidas por las respectivas Legislaturas Provinciales.

La referida categoría de “ley-convenio” es jerárquicamente inferior a la Constitución Nacional, pero superior a las leyes nacionales y provinciales, puesto que ni la Nación ni las Provincias pueden derogarlas ni modificarlas de modo unilateral³. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“CSJN”) se ha referido a esta categoría normativa como “derecho intrafederal” afirmando que los tratados o leyes convenio celebrados entre las Provincias y el gobierno nacional poseen “un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes”⁴.

A ello agregamos que la Nación y las Provincias han celebrado “pactos fiscales”, que “configuran acuerdos

1 Cfr. GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “La Distribución de los Poderes Impositivos”, Cuadernos del Centro de Derecho y Ciencias Sociales (F.U.B.A.), Ed. Perrot, Buenos Aires 1959, p. 11.

2 Si bien GARCÍA BELSUNCE expone diversos criterios de distinción entre las categorías de impuestos directos e indirectos (cfr. Ob. Cit. p. 13), BULIT GOÑI considera que actualmente esa distinción se encuentra “debilitada y difusa” (BULIT GOÑI, Enrique, “Constitución Nacional y Tributación Local”, Revista de Tributación Asociación Argentina de Estudios Fiscales N° 17, Editorial Errepar, Buenos Aires, p. 13).

3 Cfr. ZORRAQUÍN BECÚ, Ricardo, “El Federalismo Argentino”, p. 153, Ed. La Facultad, Buenos Aires, 1953.

4 Fallos 314:862.

programáticos interjurisdiccionales multilaterales entre Nación y Provincias pertenecientes al llamado 'federalismo pactista', desde que participan de la naturaleza de los tratados contratos y de los tratados-ley y configuran una limitación a las potestades tributarias de las Provincias como medio para fijar y ejecutar políticas uniformes entre los sujetos federales".⁵

En cuanto a los Municipios, la CNA el art. 123 de la CNA establece que cada Provincia dicta su propia Constitución *"asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero"*, norma que se complementa con el art. 5 de la CNA, que manda a cada Provincia dictar una Constitución con el objetivo –entre otros– de asegurar *"su régimen municipal"*.

De modo que, bajo la CNA, las Provincias deben asegurar la autonomía municipal, reglando su alcance y contenido, lo cual implica que –a pesar de la referida calificación constitucional de "autonomía"– los poderes fiscales de los Municipios son los que las Provincias les reconozcan y no otros, ni los que ellos pretendan darse a sí mismos. Así lo sostuvo la CSJN *in re* "Municipalidad de La Plata s/inconstitucionalidad del decreto 9111/1978" (Fallos 325:1249), al señalar que *"el art. 123 de la Constitución Nacional —incorporado por la reforma de 1994— no confiere a los Municipios el poder de reglar las materias que le son propias sin sujeción a límite alguno. La cláusula constitucional les reconoce autonomía en los órdenes 'institucional, político, administrativo, económico y financiero' e impone a las Provincias la obligación de asegurarla, pero deja librado a la reglamentación que éstas realicen la determinación de su 'alcance y contenido'. Se admite así un marco de autonomía municipal cuyos contornos deber ser delineados por las Provincias, con el fin de coordinar el ejercicio de los poderes que éstas conservan (arts. 121, 122, 124 y 125, Constitución Nacional) con el mayor grado posible de atribuciones municipales en los ámbitos de actuación mencionadas por el art. 123"*.

Enlazando las disposiciones de la CNA brevemente revisadas hasta aquí, y acercándonos propiamente al objeto de nuestro estudio, advertimos que si bien las Constituciones Provinciales en ocasiones prevén generosas parcelas de poder tributario municipal,

acordándoles la teórica facultad de imponer impuestos, tasas, contribuciones especiales y una panoplia de tributos genéricamente aludidos como derechos (...), lo cierto es que –más allá de esas declamaciones– los Municipios ven sus facultades fuertemente acotadas, por imperio de la ley 23.548 de coparticipación federal, norma que reviste el carácter de "ley-convenio", dado que fue sancionada por el Congreso Nacional y luego fue puesta en vigencia en cada Provincia mediante leyes de adhesión emitidas por las respectivas Legislaturas Provinciales⁶.

Concretamente, el art. 1 de la ley 23.548 establece un "Régimen Transitorio de Distribución de Recurso Fiscales entre la nación y las Provincias", exigiendo en su art. 9 inc. b) a cada Provincia las siguientes condiciones: (1) que sancione una ley local de adhesión irrestricta al régimen de coparticipación federal; y (2) que se obliga *"a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley"*, lo cual implica que *"no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias impositivas sujetas a los impuestos nacionales distribuidos"*.

Ahora bien, la prohibición a las Provincias (y Municipios) de establecer tributos análogos a los nacionales coparticipados halla diversas excepciones, previstas en el propio art. 9 inc. b) de la ley 23.548, como son: (a) las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados; y (b) los impuestos provinciales sobre la propiedad inmobiliaria, sobre los ingresos brutos, sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores, de sellos y transmisión gratuita de bienes.

Si bien desde un punto de vista puramente teórico las Provincias y –en la medida que las regulaciones provinciales se los permitiera– los Municipios conservan la facultad de aplicar impuestos, la ley 23.548 supone un recorte drástico a ese poder tributario, puesto que los tributos nacionales respecto de los cuales se establece la prohibición de imposición de tributos análogos son tantos y tan variados que, en los hechos, no ha dejado nichos vacantes de tributación accesibles a las Provincias. Esa limitación se acentúa por

5 Cfr. BARRERA BUTLER, Guillermo, "Provincias y Nación", 1996, Ed. Ciudad Argentina, pp. 427, 429, 452 y 453, citado por SFERCO, José M., en "Notas a propósito de un fallo de la Corte denegatorio de su jurisdicción federal originaria (o un caso en el que la norma superior no llega a ser la condición de validez de la inferior)", JA 2005-II-56.

6 Si bien la ley 23.548 de coparticipación federal permanece vigente y sin modificaciones desde su sanción en el año 1988, la CNA (1853-1860) fue reformada en el año 1994, introduciendo de modo específico, en su nuevo art. 75 inc. 2, la obligación del Congreso Nacional de dictar una nueva ley de coparticipación federal, basada en acuerdos previos entre la Nación y las Provincias, y de conformidad con ciertas condiciones y principios estipulados en el texto constitucional. A la fecha subsiste la escandalosa morosidad institucional de la Nación y Provincias, que –a veinte años de la reforma constitucional– no han dictado una nueva ley acorde a las exigencias constitucionales.

el concepto amplísimo de analogía adoptado por la CSJN a los fines de interpretar la regla de prohibición impuesta por la Ley 23.548⁷.

Específicamente respecto de los Municipios, hemos de hacer notar que, como consecuencia de las reglas anteriores, sólo pueden imponer “tasas retributivas de servicios efectivamente prestados”, sin la posibilidad de aplicar los impuestos exceptuados a referida regla de prohibición de analogía, calificados como “provinciales” por la Ley 23.548.

No es ocioso recordar que, si bien los Municipios quedan, de esta forma, limitados en su margen de maniobra fiscal a la imposición de tasas, el art. 9 inc. g) de la ley 23.548 establece que las Provincias deben establecer un régimen de coparticipación secundaria, remitiendo parte de la recaudación coparticipada que reciben a sus respectivos Municipios. De modo que, previo paso por las manos de las Provincias, los Municipios reciben también –y según las condiciones de cada régimen provincial– una parte de la recaudación de los tributos nacionales coparticipados.

Para completar el panorama, debe destacarse que el ordenamiento jurídico argentino no contempla definiciones de las especies tributarias impuesto, tasa y contribuciones especiales, como sabiamente lo sugería el Modelo de Código Tributario para América Latina que, respecto de las tasas, establecía una definición de su hecho imponible y de su base imponible, contemplando –respecto de ésta última– el denominado *principio de equivalencia*⁸, a tenor del cual el monto de la recaudación de las tasas no debe exceder el coste de los servicios prestados, ni debe darse a ella destino distinto que la financiación de los mismos.

No obstante lo señalado, en el “Pacto Fiscal Para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, suscrito con fecha 12/08/1993 entre el Estado Nacional y las Provincias, y bajo el cual éstas últimas se

comprometieron a promover la derogación de las tasas municipales “*en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan el costo que derive de su prestación*”. Sin embargo, la CSJN se encargó de restarle toda entidad jurídica a este punto del Pacto Fiscal, al señalar que el mismo contempla una disposición meramente programática, que no engendra derechos susceptibles de ser invocados por los particulares, pues –bajo su criterio– las Provincias simplemente habrían asumido una obligación de medio (promover la derogación de las tasas que no se ajusten estrictamente al principio de equivalencia) y no de resultado (lograr tal derogación)⁹.

A esta altura de la introducción, es posible que se vislumbre ya las razones que sustentan nuestras afirmaciones iniciales, tendientes a poner en evidencia que los Municipios argentinos vulneran de modo sistemático y alevoso las reglas impuestas por la ley-convenio 23.548 de coparticipación federal, puesto que, en lugar de limitarse a recaudar tasas retributivas de servicios, en la práctica –y so capa de introducir el principio de capacidad contributiva en la base imponible de las tasas– establecen verdaderos impuestos análogos a los impuestos federales coparticipables, muchas veces replicando –con ligeras diferencias meramente nominales– a los impuestos provinciales, sobre los ingresos brutos o sobre la propiedad inmobiliaria, todo ello a pesar de que –como fuera dicho– la ley 23.548 sólo autoriza su cobro a las Provincias.

A continuación expondremos un ejemplo paradigmático de una pseudo-tasa municipal, para luego efectuar una crítica de la jurisprudencia argentina que, insólitamente, tolera y avala su cobro, dando así una espuria legitimación a la violación ostensible de todo el régimen de coparticipación federal, que queda desquiciado por la sistemática aplicación de impuestos de parte de los más de dos mil Municipios argentinos.

7 In re “Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina c. Chubut, Provincia del y otro s/Acción declarativa” (19/06/2012; Fallos 355:996), la Corte Suprema sostuvo (Considerando N° 13) que “*En este contexto adquiere singular relevancia la opinión de Dino Jarach, recordada por la señora Procuradora Fiscal, quien —con respecto a la analogía— expresó: ‘Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición’.*”

8 Sobre este particular, y refiriéndose a las tasas, el art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina establece que “*Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación*”.

9 Así lo hizo in re “Gas Natural Ban S.A. c/ Municipalidad de Campana” (sentencia de fecha 12/08/2003; Fallos 326:2653), asumiendo una posición que no compartimos, pues –como vimos– CNA acuerda a las Provincias la facultad de reglar el alcance y contenido de los poderes municipales, de modo que nada les impide emitir leyes que exijan la estricta vigencia del principio de equivalencia en materia de tasas, prohibiéndoles el recurso de introducir los montos de las ventas, ingresos brutos, valuaciones fiscales, u otros índices de capacidad contributiva, en sus base imposables. Por ello parece dudoso que las Provincias puedan simple y livianamente desentenderse del compromiso asumido en el referido Pacto Fiscal, y que ello carezca de trascendencia jurídica.

2. Un caso emblemático: la “Tasa de Inspección de Seguridad e Higiene”

Una de las “tasas” que mayor recaudación aporta a las arcas de los Municipios argentinos es la denominada “Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene” (en adelante, la “TISH”).

A fin de poner un ejemplo concreto de su regulación, traemos a colación el caso de la Municipalidad de San Fernando (ubicado en la Provincia de Buenos Aires), cuya Ordenanza Fiscal delimita el *hecho imponible* de la TISH en los siguientes términos: “*Por los servicios de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene de comercios, industrias, servicios y actividades asimilables a tales, aún cuando se trate de servicios públicos, que se desarrollen en locales, establecimientos u oficinas, se abonará la tasa que al efecto se establece*”¹⁰. Por otra parte, su *base imponible* debe calcularse según el número de empleados afectados al comercio o, en el caso de grandes contribuyentes, en función de los ingresos brutos devengados en el curso de la actividad desarrollada¹¹.

Si se relevan las normas del resto de los Municipios asentados en la Provincia de Buenos Aires, podrá comprobarse que todos ellos establecen la TISH, con leves diferencias de redacción –meramente accesorias– en su *hecho imponible*, pero uniformes en cuanto a su *base imponible*, pues en todos introducen en ella a los ingresos brutos obtenidos por los titulares de los locales, comercios o industrias sobre los cuales se prevé la prestación de los servicios municipales de seguridad e higiene, usándolo como único parámetro de integración de la base imponible. Tal es el caso, por nombrar sólo algunos, de los Municipios de Vicente López¹², Avellaneda¹³, La Matanza¹⁴, Junín¹⁵, Quilmes¹⁶, Bahía Blanca¹⁷, Ezeiza¹⁸ y General Pueyrredón¹⁹.

En el resto de las Provincias la TISH se recauda de igual forma, con el recurso de atrapar en su base imponible a los ingresos brutos devengados en el desarrollo de actividades ejercidas en los locales o predios inspeccionados, bien que, en algunas jurisdicciones, se observan modificaciones en el *nomen iuris* del tributo²⁰.

No podemos soslayar que, lamentablemente, el uso de los ingresos brutos como elemento integrador de la base imponible de la TISH no sólo ha merecido aval jurisprudencial, sino que ha prosperado al socaire del denominado Convenio Multilateral, que es un Pacto celebrado entre todas las Provincias en el año 1977. Si bien dicho Convenio tuvo por finalidad primordial establecer mecanismos para evitar la doble imposición del impuesto provincial sobre los ingresos brutos, lo cierto es que reguló también en su artículo 35, la hipótesis del cobro de tasas municipales cuyas bases imponibles atrapan los ingresos brutos, estableciendo reglas para distribuir dicha base, cuando un mismo contribuyente posea locales en varios Municipios²¹.

Los abusos de la utilización del principio de capacidad contributiva en las tasas municipales no se agotan en el extravagante mecanismo de incluir en sus bases imponibles a los ingresos brutos de los particulares, sino que son usuales también las denominadas “*tasas por servicios de alumbrado, barrido y limpieza*” que, en lugar de estipular un monto acorde al costo de tales servicios, toman las valuaciones fiscales de los predios como base de imposición²².

De modo que las Provincias, cumpliendo la manda de la CNA –que las obliga a asegurar el régimen municipal, reglando su alcance y contenido– han adherido a la ley-convenio 23.548 de coparticipación federal, bajo la cual se contempla

10 Art. 122 de la Ordenanza N° 8107/03.

11 Art. 123 de la Ordenanza N° 8107/03.

12 Arts. 143 y 144 de la Ordenanza Fiscal N° 26.387, texto ordenado por el decreto N° 3439/2012.

13 Art. 175 de la Ordenanza Fiscal para el año 2005, vigente sin modificaciones a la fecha. El descaro de este Municipio es llamativo, puesto que el art. 172 de dicho cuerpo normativo establece que “*No será requisito para configurar el hecho imponible de esta Tasa que el prestador de los servicios posea local, establecimiento comercial, industrial u oficina habilitada en jurisdicción del Municipio*”, de modo que, pretendiendo cobrar una “tasa” retributiva de servicios de inspección, exigen su pago a quienes no pueden prestar servicio divisible alguno –por carecer de local– y tomando como base imponible a sus ingresos brutos.

14 Art. 141 de la Ordenanza Fiscal 2013.

15 Art. 86 inc. 1 de la Ordenanza N° 6087.

16 Art. 106 de la Ordenanza Fiscal y Tributaria N° 12.167/2013.

17 Art. 113 de la Ordenanza Fiscal 2014.

18 Art. 4.2 de la Ordenanza Fiscal 2012.

19 Art. 89 de la Ordenanza N° 21.578.

20 Vgr. los Municipios asentados en la Provincia de Santa Fe denominan a la TISH “*Derechos de Registro e Inspección*”, mientras que los ubicados en la Provincia de Córdoba recaudan este tributo bajo el nombre de “*Contribución que incide sobre la Actividad Comercial, Industrial y de Servicios*”.

21 Más aún, debido a la pésima factura jurídica del art. 35 del Convenio Multilateral (que no sólo estrafularía técnica legislativa), el mismo sugiere que los Municipios podrían cobrar tasas incluso a quienes no posean locales o establecimientos en sus territorios, es decir que pretende convalidar el cobro de supuestas “tasas” a quienes no se les presta ni se les puede prestar servicio alguno, precisamente por no tener presencia física en las comunas.

22 Vgr. la Municipalidad de Moreno cobra una “Tasa por Servicios Generales”, comprensivos de los servicios de alumbrado público, cuya base imponible es la “valuación fiscal municipal” (Ordenanza Fiscal N° 5.391/2013, arts. 105 y 107).

que los Municipios pueden recaudar tasas retributivas de servicios, quedándoles vedada la facultad de imponer impuestos análogos a los naciones coparticipados. Y, aunque la ley 23.548 no incluye definiciones de las especies tributarias, forzoso es interpretar que si el legislador utilizó de modo distinto los términos de “impuesto” y “tasa”, es porque consideró que ellos designan institutos diferentes.

Sin embargo, los Municipios –con la venia de las Provincias, que permanecen pasivas ante sus maniobras– recaudan tributos que, a pesar de denominarse formalmente “tasas”, son pura y simplemente impuestos que violan de modo evidente el régimen de coparticipación federal. Si esto es así, el lector podrá preguntarse cómo es que el Poder Judicial tolera este estado de cosas y, más aún, cómo se las ingenian los contribuyentes municipales para soportar la tremenda presión tributaria que –en conjunto con los otros dos niveles estatales– supone la acumulación de impuestos nacionales, provinciales y municipales.

Al primer interrogante procuraremos dar respuesta en el acápite siguiente, dejando en evidencia las falencias conceptuales de nuestros tribunales en esta materia tan fundamental del Derecho Tributario. Respecto al segundo interrogante, opinamos que, si bien el nivel de hartazgo y fastidio de los particulares respecto de los tributos municipales ha alcanzado en la

actualidad niveles inéditos –lo cual augura un replanteo de esta cuestión en los Tribunales– también es posible presumir que –al menos en parte– el costo fiscal es trasladado a precios, de modo que es el consumidor quien termina siendo la víctima final del actual descalabro jurídico que afecta a las tasas.

3. Jurisprudencia de los Tribunales Argentinos: crítica

Si bien este artículo pretende focalizarse en el análisis comparado de la jurisprudencia argentina y otros países latinoamericanos, parece inevitable efectuar una referencia al tratamiento que la doctrina especializada ha dispensado al tema que nos ocupa.

En este sentido, y aunque con algunos matices, puede afirmarse que la doctrina especializada –tanto argentina²³ como italiana²⁴, española²⁵ y latinoamericana²⁶– ha postulado que el monto de las tasas debe limitarse a las magnitudes necesarias para financiar la prestación del servicio que mediante la misma pretende retribuirse, evitando recurrir al principio de capacidad contributiva para su cuantificación. Teniendo en cuenta que dicho principio supone, a su vez, la concreción del principio constitucional de igualdad en materia tributaria²⁷, la aplicación del referido principio de equivalencia a las tasas no implica desterrarlo de modo absoluto de esta especie tributaria sino que,

23 En este sentido, sin remilgo alguno señala LUQUI que “(...) las tasas que, no tarifadas en razón del costo del servicio y la ventaja diferencial, sino liquidadas sobre la base de la capacidad contributiva, tomada ésta de la base declarada para el impuesto a las actividades lucrativas (ingresos brutos), vienen a representar verdaderos impuestos (...) son verdaderos impuestos disfrazados de tasas” (LUQUI, Juan Carlos, “La obligación tributaria”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1989, p. 165 y 166. Coincidentemente, GARCÍA BELSUNCE señala que “(...) La figura jurídica formal de la tasa debe ceder ante la realidad económico-financiera del impuesto que está encubierto en aquella en razón de que su producido retribuye otros servicios u otras funciones del presupuesto municipal, con lo cual el carácter retributivo de la tasa como contraprestación por un servicio público determinado desaparece, a que pasa a ser la retribución de funciones generales del municipio de servicios indeterminados o no usados –ni real ni presuntamente– por el contribuyente llamado a pagar la tasa” (GARCÍA BELSUNCE, Horacio, “Impuestos y tasas municipales”, Derecho Fiscal, T. XXII, p. 14).

24 Cfr. BERLIRI, Antonio, *Principi di Diritto Tributario*, Volumen II, Milano, A. Giuffrè, p. 133.

25 Cfr. SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Las Tasas de las Entidades Locales (El hecho imponible)*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 29; CALVO ORTEGA, Rafael, *Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos*, *Crónica Tributaria* No. 6, (1973), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 24; MARÍN FERNÁNDEZ, Fernando Javier, *Tasas y Precios Públicos en el Derecho Español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons (1995), Madrid; VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, *Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al derecho español en CIVITAS*, *Revista Española de Derecho Financiero* nº 7 (1975), Madrid, Civitas, p. 468; QUERALT, Martín, *Reflexiones en torno a la adecuación de las tasas a la Constitución*, Palau 14, núm. 4, 1988; CALVO ORTEGA, Rafael, *Las tasas de las Haciendas Locales: aspectos problemáticos*, *Crónica Tributaria* No. 6, (1973), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 26; GARCÍA NOVOA, César, “El Concepto de Tributo”, Marcial Pons, Buenos Aires-Madrid-Barcelona, 2012, p. 266; entre muchos otros.

26 Cfr. SHAW, José Luis, *Tasas y precios públicos*, en su informe como relator general en las XV Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario, (14 a 19 de octubre de 1991, Caracas, Venezuela), afirmó que “(...) es de la esencia de la tasa que su base de cálculo se fije en base a la medición o cuantificación de alguno o algunos de los elementos que integran el hecho generador de la misma y no en base a la renta, ingresos o patrimonio del contribuyente o el valor de los bienes o actos jurídicos a los cuales refiera la actividad estatal correspondiente”. El Profesor brasileño FERRAZ, por su parte, señala que “pretender extender el principio de capacidad contributiva a las tasas, de manera idéntica a la que ocurre con los impuestos sobre la renta y el patrimonio equivaldría no a una extensión de su aplicación, mas a una extinción de las tasas, para sustituirlas por impuestos sobre el patrimonio y sobre la renta” (FERRAZ, Roberto, “Taxa. Instrumento de Sustentabilidade”, *Quartier Latin*, Sao Paulo, 2003, p. 203; traducción nuestra); en igual sentido, CALMON NAVARRO COELHO, Sacha, “Manual de Direito Tributario”, Editora Forense, 2ª edición, Río de Janeiro 2003, p. 333. En Uruguay, BLANCO sostiene que “las tasas o pueden tener base exclusiva en manifestaciones de capacidad contributiva (y si lo hacen, dejan de ser tasas)” (BLANCO, Andrés, “Tributos y Precios Públicos”, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2005, p. 195) y su compatriota, el maestro VALDÉS COSTA, ya desde el año 1970 afirmaba terminantemente que las tasas que incluían en su base imponible a las ventas del contribuyente desnaturalizaban el tributo, tornándolas en verdaderos impuestos (cfr. SHAW, José Luis, “Las tasas y su diferenciación de otros ingresos estatales”, capítulo integrante de la obra “Tasas Municipales”, de autores varios y dirigida por E. BULTI GOÑI, Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2007, Tomo I, ps. 2 y 93).

27 Cfr. PÉREZ ROYO, Fernando, “Derecho Financiero y Tributario – Parte General”, Editorial Civitas S.A., Madrid, 1997, p. 35; LUQUI, Juan Carlos, “Derecho Constitucional Tributario”, Ed. Depalma, Buenos Aires, p. 53.

por el contrario, supone aceptar que el mismo tiene una función diferente que la que cumple en los impuestos.

En este sentido, reiterando lo que en el pasado sostuvimos en esta materia, opinamos que la naturaleza jurídica de la tasa no viene dada exclusivamente por el hecho imponible, sino que resulta de la armoniosa interacción entre éste y la base imponible, de modo que estaremos frente a una genuina tasa en la medida que el hecho imponible de la norma respectiva describa un servicio divisible, y siempre que en la base imponible se atienda exclusiva y objetivamente a medir el costo de dicho servicio, prescindiendo de toda referencia a la capacidad contributiva del administrado, a menos que sea para liberar de tributar a quien manifiestamente carece de dicha capacidad²⁸.

A esto se refería GOMES DE SOUZA al afirmar que *"Cuando la base de cálculo adoptada por la ley fiscal sea incompatible con el presupuesto material jurídico de la incidencia, entonces el orden normal de las cosas se invierte, y la naturaleza jurídica del propio tributo pasa ser determinada por la base de cálculo y no por la definición legal de incidencia. Esta última queda así reducida a una simple afirmación vacía de sentido, pues está desmentida por el hecho de que el tributo se adeuda sobre otras circunstancias, que no tienen relación con ella, o que no derivan necesariamente de ellas"*.²⁹

Más recientemente, SOLER sostuvo que *"La base imponible del gravamen es un elemento fundamental no sólo porque ella es la que define la importancia cuantitativa del mismo sino, además, por la circunstancia de que su exteriorización en la ley es la que permite constatar su vinculación con la causa del tributo. Y cuando el legislador apela a la alambicada fórmula de establecer una tasa sobre un hecho imponible distinto al determinado por las Provincias al establecer sus propios impuestos, pero aplicable sobre una base imponible coincidente con la establecida para tales gravámenes, con ello está desnaturalizando la esencia misma de la tasa, subvirtiéndose así el principio de legalidad en la tributación"*.³⁰

Ahora bien, si los Municipios argentinos han recorrido, sin ser molestados, el camino de aplicar

el principio de capacidad contributiva en materia de tasas, no para eximir a quien de ella carece, sino para medir en sentido positivo su base imponible, cobrando más a quien más capacidad contributiva ostenta, con total prescindencia del costo de los servicios prestados, ello se debe –fundamentalmente– a la aquiescencia que su pretensión ha encontrado en los Tribunales de Justicia.

Si bien la genealogía de dicha jurisprudencia puede rastrearse, por lo menos, hasta el año 1938³¹, es en el año 1942 cuando se registra la irrupción de una idea en este terreno que –lamentablemente– pareció echar raíces en la mente de los operadores jurídicos, cuando la CSJN convalidó una tasa retributiva de servicios de inspección de terrenos baldíos que tomaba como base imponible al valor del inmueble; en aquella oportunidad, sostuvo el Tribunal en la causa *"Ana Vignolo de Casullo – sucesión– c. Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires"*³² que *"El pago de tasas y servicios –como surge de esta última designación y de la conocida doctrina financiera– finca en una contra prestación aproximadamente equivalente al costo del servicio prestado; pero es imposible fijar con exactitud ese costo individual del agua consumida, de la evacuación cloacal de la basura recogida en el interior de las propiedades o en las calles fronterizas, de la luz que éstas reciben, de la inspección de policía higiénica o de seguridad, etc., y por eso, para todos esos impuestos se fijan contribuciones aproximadas, equitativas, que pueden dejar superávits en unos casos y déficits en otros, estableciéndose compensaciones en los cálculos hacendarios más o menos acertados pero que los jueces no pueden revisar. Lo indudable es que el precio por unidad territorial que la Municipalidad cobra a la actora por inspección de su terreno no es extorsivo ni absorbente del bien o de su renta por lo que no se le puede calificar de confiscatorio en los términos del art. 17 de la Constitución Nacional y de la jurisprudencia de esta Corte (Fallos: 181, 264, 185, 12)".*

Más allá de las inexactitudes conceptuales que saltan a la vista –como la de referirse de modo indistinto a tasas e impuestos– lo inaceptable de este fallo es la idea a la que nos referíamos al comenzar su cita, consistente en que sería "imposible" cuantificar los costos individuales de los servicios prestados por el Municipio. Pues es a partir de esa peregrina idea de la imposibilidad de

28 LUNA REQUENA, Álvaro C., *"Inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las tasas"*, Revista Argentina de Derecho Tributario N° 2, Buenos Aires, Abril-Junio 2002, pp. 451 y ss.

29 GOMES DE SOUZA, Rubens, "Consulta", Rev. Dos Tribunais, vol. 227, San Pablo, p. 65 y 66, citado por SHAW, José Luis, "Las tasas y su diferenciación de otros ingresos estatales", capítulo integrante de la obra "Tasas Municipales", de autores varios y dirigida por E. BULIT GOÑI, Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2007, Tomo I, p. 91).

30 SOLER, Osvaldo H., *"Ilegitimidad de tasas municipales cuya base son los ingresos brutos"*, artículo publicado el 26/04/2011 en el Diario Ámbito Financiero, Buenos Aires: <http://www.ambito.com/suplementos/novedadesfiscales/ampliar.asp?id=2399>

31 Oportunidad en la cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación convalidó un tributo –denominado genéricamente "derechos"– retributivo de servicios de fraccionamiento de cementerio, cuya base imponible era un porcentaje del valor del sepulcro (*in re* "Ramos, Eulogio c. Municipalidad de Buenos Aires", sentencia de fecha 10/08/1938).

32 Sentencia de fecha 06/03/42; Fallos 192:134.

cuantificar los costos individuales –expuesta como una verdadera falacia de petición de principio– que se concluye que es admisible desligarse completamente de tales costos, para acudir a índices puros de capacidad contributiva, con la adicional conclusión –contradictoria por cierto– de que bajo esa modalidad se compensarían supuestos déficits con superávits, alcanzándose –al parecer por merced de las casualidades– un equilibrio hacendario.

Es decir, lo que la CSJN sostuvo en este fallo, es que es imposible determinar el costo de los servicios prestados, de modo que es legítimo que el Estado cobre lo que le venga en gana para su retribución, pues –al final de cuentas– la recaudación –aunque será dispar entre los contribuyentes– logrará equiparar el costo de los servicios; ¿cómo es posible equiparar una variable que se presupone desconocida?, es algo que la CSJN no explicó, ni podía racionalmente explicar, claro está.

En el año 1945, la CSJN volvió a analizar esta cuestión en el caso “S.A. Bodegas y Viñedos Graffigna Ltda.”³³, oportunidad en la que cual sostuvo que *“Si bien la tasa dice, por su naturaleza, relación con el servicio que justifica su cobro, ello no impide que el monto de ella para cada contribuyente se establezca en relación con el interés económico al cual se refiere en cada caso el servicio público prestado, puesto que aunque este último sea en todos de la misma especie y en todos cuesta lo mismo prestarlo, es mediante la relación mencionada que se mantiene la verdadera igualdad quienes dan lugar a la actividad administrativa, son económicamente desiguales en aquello que la determina, y la desigualdad consta en cada caso con certeza”*, agregando que *“Y es de la naturaleza de la tasa, según quedó expresado, tener relación con el costo el servicio. Pero no ha de interpretarse esto último en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible establecer, sino en el de que al cobro de una tasa corresponda siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto), del contribuyente”*.

En el caso “Banco Nación c. Municipalidad de San Rafael”³⁴ (año 1956), la CSJN convalidó una tasa municipal retributiva de servicios de alumbrado público, barrido, riego, extracción de basuras y conservación de calles, que tomaba como base imponible un porcentaje del valor del inmueble; el Tribunal sostuvo en esa oportunidad: *“Que, por último, no cabe argumentar que la*

Ordenanza Municipal en cuestión ha establecido una contribución territorial y no una tasa, al cobrar el doce por mil del valor del suelo libre de mejoras. Podrá o no ser acertado o recomendable el criterio adoptado en la Ordenanza al fijar de esa manera el monto de la tasa o contribución de los servicios, como podría ser criticable el criterio de fijar ese monto atendiendo al valor locativo del inmueble beneficiado con los servicios. Pero no se sigue de ahí que haya dejado de ser la retribución del servicio prestado para convertirse en un impuesto”.

En el año 1970, la CSJN se pronunció en la causa “Sniafa”³⁵ de modo favorable a la aplicación del principio de capacidad contributiva a las tasas, afirmando que *“No existe superposición de tributos entre el impuesto provincial a las actividades lucrativas y los derechos que cobra una municipalidad por inscripción, inspección, contralor, seguridad, higiene y asistencia social, por no existir identidad con aquél, que tiene otros fines; no obstando a tal conclusión el hecho de que en ambos gravámenes la base imponible es la misma –monto anual de las ventas–, pues la Corte Suprema ha considerado equitativo y aceptable que la cuantía de la tasa se fije de acuerdo con la capacidad tributaria del contribuyente y no sólo por el costo efectivo del servicio”*.³⁶

GIULIANI FONROUGE comentó críticamente el fallo anterior, afirmando que *“(...) el principio de capacidad contributiva, pese a su vaguedad, puede aceptarse para el impuesto pero no parece congruente con el concepto de tasa. Es así como se ha desnaturalizado esta última y se ha convertido, prácticamente, en impuesto. Por otra parte, en lo atinente a la superposición del impuesto a las actividades lucrativas con un derecho de inspección, inscripción, etc., medido por las ventas, la sentencia no concuerda con la opinión expuesta por la misma Corte en otros casos acerca de que no hay que estar a las palabras de la ley, sino a la realidad de las cosas; y tal realidad dice a las claras que, en esencia, uno y otro tributo son la misma cosa: un gravamen a las ventas disimulado por juegos de palabra. Finalmente, eso de que el impuesto aludido tiene otros fines, según uno de los considerandos, no alcanza a comprenderse desde el punto de vista tributario, por cuanto ambos se destinan a propósito estatales, y en esta época no hay distinguos por circunstancias relacionadas con la caja o tesoro donde ingresan los fondos recaudados”*.³⁷

Sin perjuicio de lo anterior, la aplicación sin atenuantes del principio de capacidad contributiva a las tasas, fue desechada en el año 1996 por

33 Sentencia de fecha 18/05/1945; Fallos 201:545.

34 *In re* “Banco Nación c. Municipalidad de San Rafael”, sentencia de fecha 16/05/1956; Fallos 234:663.

35 Fallo “Sniafa S.A. c. Municipalidad de Berazategui”, CSJN, 15/7/70.

36 La CSJN reiteró este criterio de aplicación amplia del principio de capacidad contributiva a las tasas en la causa “Coplino Cía. de Plantense de Ind. y Com. S.A. c. Municipalidad de Lanús s. Repetición de Impuesto”, de fecha 6/11/73.

37 Impuestos, T. XXVIII, Buenos Aires, p. 705.

la CSJN en el caso “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L.”³⁸, al declarar la inconstitucionalidad de una tasa municipal retributiva de servicios cuya base imponible era un porcentaje de las ventas de pasajes de una empresa de transportes, y por considerar que *“el porcentaje del 10% debe aplicarse sobre la totalidad de los boletos correspondientes a un mes –esto es, sobre la actividad mensual total de la empresa de transportes– lo cual, por tratarse de una empresa que cumple otros recorridos, no guarda proporción con una prestación comunal que se cumple dentro del ámbito territorial de la municipalidad”*.

Si bien es ponderable que la CSJN haya desestimado la aplicación pura y simple del principio de capacidad contributiva en este caso, opinamos que es erróneo el fundamento según el cual no existe proporción entre la prestación comunal y el valor del 10% de total de las ventas de la empresa, *porque la empresa cumple otros recorridos*. El defecto lógico es claro, porque aun cuando la empresa agotara sus servicios de transporte dentro del ejido del Municipio en cuestión, la proporcionalidad aludida no necesariamente se verificaría. Y ello, por la sencilla razón de que no existe *a priori*, relación alguna entre el volumen de ventas de la empresa y los costos del servicio solventado por la tasa recaudada por la Municipalidad; de donde se sigue que lo único relevante a ponderar es el efectivo costo del servicio frente al monto de la tasa.

Finalmente, la CSJN se refirió a la cuestión bajo análisis en el caso “Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur c/ Estado Nacional s/ Incidente de Tasa de Justicia”³⁹, oportunidad en que la Provincia actora pretendió eximirse del pago de la Tasa de Justicia, tributo nacional establecido por la ley 23.898, cuya base imponible es un porcentaje –usualmente el 3%– del monto de la controversia, y que se devenga con la interposición de la demanda⁴⁰. En dicha oportunidad, la CSJN hizo una remisión textual a las sentencias emitidas en los casos “Banco Nación c. Municipalidad de San Rafael” y “S.A. Bodegas y Viñedos Graffigna Ltda.” –referidos críticamente más arriba– reiterando la idea de que *“respecto de ciertos servicios es imposible fijar con exactitud su costo individual”* y por ello considera aceptable aplicar un índice de capacidad contributiva,

esperando que se produzcan *“compensaciones en los cálculos hacendarios más o menos acertados”*.

Luego del referido fallo del año 1998, no tenemos noticias de que la CSJN haya tratado nuevamente la cuestión de la base imponible de las tasas, y –concretamente– que haya analizado si es legítimo –o no– que ella se funde en índices de capacidad contributiva, con total prescindencia del coste de los servicios prestados. Ello habla a las claras, de un estado de virtual resignación de parte de los contribuyentes, el cual –por otra parte– es comprensible no sólo a la luz de los precedentes reseñados, sino también si se considera que, para lograr que una controversia sobre esta cuestión acceda a los estrados de la CSJN, es menester transitar un largo y tedioso camino que involucra un procedimiento administrativo ante el propio municipio, seguido de un proceso judicial que ha de ventilarse ante los Tribunales Provinciales –no federales– con diversas instancias involucradas, y acarreado todo ello diversos costos, el primero de los cuales es el derivado del odioso principio de *solve et repete*, que goza de excelente salud en nuestro país, y en función del cual el contribuyente sólo puede acceder a la Justicia luego de haber pagado el tributo discutido.

¿Y qué puede esperar el contribuyente a lo largo de ese *iter* procesal, de los Tribunales Provinciales? No mucho. En el año 1995 la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (“SCJPBA”) resolvió en la causa “Nobleza Piccardo S.A.I.C.”⁴¹ que *“(…) no existe norma constitucional o legal que obligue a que las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, ya que mediante lo que se percibe no debe atenderse únicamente a los gastos de la oficina que lo presta, ya que tanto la existencia de ésta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de política financiera”*.

Evidentemente, no puede compartirse que la determinación del monto de las tasas sea una mera cuestión de “política financiera”, pues los Municipios argentinos tienen su potestad tributaria claramente limitada, en cuanto a que no pueden imponer tributos análogos a los impuestos coparticipados, ni puede replicar el impuesto

38 Fallo “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. S.R.L. c. Ordenanza 068/90 – Municipalidad de Puerto Tirol”, CSJN, 10/10/96.

39 Sentencia de fecha 07/07/1998; Fallos 321:1888.

40 Nos parece evidente que la denominada “Tasa de Justicia”, en tanto se calcula sobre un porcentaje del monto controvertido, tiene naturaleza jurídica de un impuesto, de modo que debería llamarse “Impuesto de Justicia”, sin que exista óbice constitucional alguno para su cobro por parte del Estado Nacional. Hacemos notar que en la sentencia comentada el Dr. VAZQUEZ votó en disidencia, postulando que la mera interposición de la demanda no resulta un índice revelador de capacidad contributiva, de modo que –a su juicio– la tasa debería devengarse al término del juicio, y según el resultado económico obtenido por la demandante.

41 Fallo “Nobleza Piccardo S.A.I.C. c. Municipalidad de San Martín”, Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, de fecha 18/11/95.

provincial sobre los ingresos brutos, puesto el cobro de éste último sólo está autorizado en la ley 23.548 para las Provincias. Si bien es cierto que nuestro derecho positivo no provee definiciones de las especies tributarias, es deber del intérprete acudir a las fuentes doctrinarias y de Derecho Comparado para integrar tales conceptos, pues no puede presumirse que el legislador de la ley 23.548 haya obrado con descuido al hacer específica referencia al cobro de “tasas” por parte de los Municipios, y sin tener en mente el concepto de esa especie tributaria. Es ciertamente lamentable que no se hayan definido las especies tributarias, pero ello no puede servir de excusa a los tribunales para caer en un nominalismo craso, según el cual “tasa” es un vocablo vacío, antojadizamente integrable por los Municipios.

En definitiva, las cuestiones de política financiera no pueden enjuagarse a espaldas del régimen de coparticipación federal, siendo por ello obligación del Poder Judicial escrutar la verdadera naturaleza de los tributos que se cuestionan ante sus estrados, de modo de discernir si tras el *nomen iuris* de los mismos se esconde en forma ilegítima un impuesto de aquellos vedados por tal normativa superior⁴².

Destacamos que recientemente la SCJPBA reiteró sin fisuras la doctrina expuesta en el caso “Nobleza Piccardo S.A.I.C.”, al señalar que *“no existe norma constitucional o legal que obligue a que las tasas exhiban proporcionalidad entre el costo del servicio y el monto del gravamen, ya que mediante lo que se percibe no debe atenderse únicamente a los gastos de las oficinas que lo prestan, debido a que tanto la existencia de ésta como el cumplimiento de sus fines dependen de la total organización municipal, cuyas erogaciones generales deben incidir en las prestaciones particulares en una medida cuya determinación es cuestión propia de la política financiera (conf. doct. de causas ‘Acuerdos y Sentencias’, 1957-IV-542; 1966-II-187; I. 824, ‘Alicurá’; I. 825, ‘La Constancia’; I. 1139, ‘Sanatorio Argentino’; sent. del 22-XI-1983; I. 1243, ‘Empresa Hípica Argentina S.A.’, sent. del 6-IX-1988; I. 1273, ‘Torres y Liva S.A.’, sent. del 18-IV-1989; B. 52.173 y B. 51.937, ‘Empresa Nobleza Piccardo S.A.I.C. y F’, ambas sent. del 28-XI-1995, entre otras)’*⁴³.

En definitiva, del análisis de la jurisprudencia relevada surge que nuestros Tribunales no han limitado el monto de las tasas al costo del servicio –como entendemos debería haber hecho– exigiendo sólo excepcionalmente que se no sobrepase una “razonable proporción” entre dicho costo y lo cobrado por los Municipios. Ello implicó, en los hechos, dar carta blanca a los Municipios para cuantificar las “tasas” a su antojo, con evidente lesión del régimen de coparticipación federal y de los derechos individuales; resulta insostenible desde el punto de vista lógico y jurídico hacer estribar el monto de las tasas en el vaporoso e inasible concepto de “razonable equivalencia”, si el mismo debe convivir con la introducción de índices de capacidad contributiva en su base imponible. Ello equivale a querer las causas (aplicación del principio de capacidad contributiva) y despreciar las consecuencias (desproporción entre el monto y los costos de la tasa), actitud propia del imprudente y falto de sentido de la realidad⁴⁴.

Por ello opinamos que acierta SOLER cuando, criticando este estado de cosas, considera que son ilegítimas las tasas que –entre nosotros– incluyen los ingresos brutos en su base imponible y, advirtiendo la gravedad institucional que implica que los Municipios cobren generalizadamente impuestos disfrazados de tasas –maniobra que califica de fraude– sostiene que *“Quien dicta la norma permisiva del ocultamiento de los fines para la que ha sido creada incurre en desviación de poder, porque consciente y deliberadamente persigue un fin distinto del que sabe que le corresponde satisfacer en ejercicio de su potestad tributaria, lo que constituye una infracción al principio de legalidad al encontrarse viciada la finalidad de la norma”*⁴⁵.

Veamos a continuación cómo han tratado esta cuestión los Tribunales de Justicia de Perú, Uruguay y Brasil.

4. Jurisprudencia de los Tribunales de Perú, Uruguay y Brasil, y una apostilla sobre la cuestión en España

Resulta insoslayable señalar que los ordenamientos positivos de Perú⁴⁶, Uruguay⁴⁷ y Brasil⁴⁸, a

42 Tiene dicho la CSJN que *“la denominación dada al gravamen no es suficiente para definir su carácter pues a tal efecto –y de conformidad con la Constitución Nacional– debe estarse a la realidad de las cosas (...)”* (in re “Massey Harris y Cia. v. Buenos Aires”, Fallos 85:230). Y también ha sostenido la CSJN que *“no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del ‘nomen iuris’; que se le de o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad, deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda (...)”* (Fallos 289:67).

43 In re “Abb-Elster S.A. contra Municipalidad de Lanús - Demanda contencioso administrativa”, sentencia de fecha 04/04/2012.

44 PIEPER enseña que la virtud de la prudencia es *“conciencia de situación”* y que para su ejercicio *“en modo alguno basta la ‘buena intención’ ni lo que se denomina ‘buena voluntad’”*, puesto que la realización de un fin presupone conformidad de la acción con la situación real, y exige *“una atenta, rigurosa y objetiva consideración por nuestra parte de tales realidades concretas”* (PIEPER, Josef, *“Las Virtudes Fundamentales”*, Rialp, 5ª Ed., Madrid, p. 42 y 43).

45 SOLER, Osvaldo H, artículo citado *supra*.

46 El Código Tributario de Perú, en su Título Preliminar, Norma II, dispone *“El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación”*.

diferencia del caso argentino, establecen de modo expreso definiciones precisas de los conceptos de impuesto y tasa, limitando –en el caso de las tasas– el monto de lo cobrado a retribuir el costo de los servicios divisibles prestados.

Sin embargo, ello no resta mérito a la jurisprudencia que –sin pretensión alguna de exhaustividad⁴⁹– a continuación relevaremos, pues los Tribunales de las mencionados países no han cedido a la tentación de relajar ese principio so pretextos inverosímiles como el que postula una insólita “imposibilidad de establecer los costos”, o el que asume –sin fundamento racional alguno– que cobrando más a algunos y menos a otros, se efectuarán compensaciones que –por arte de la casualidad– coincidirán con las necesidades hacendarias, equiparando el costo total de los servicios descriptos en los hechos imponibles de las tasas.

En el caso “Policarpio de la Vega Sotomayor” (sentencia de fecha 28/06/2004), el Tribunal Constitucional de Perú (“TCP”) analizó la constitucionalidad de las tasas de arbitrios municipales exigidas por la Municipalidad Distrital de Surquillo, cuya base imponible tomaba en consideración el autoavalúo de predios inmuebles; es decir que la base imponible de la tasa tomaba en consideración un índice de capacidad contributiva de los sujetos obligados, sin hacer referencia alguna al costo de los servicios municipales retribuidos.

Al declarar la inconstitucionalidad del tributo impugnado, el TCP afirmó con meridiana claridad que *“Las tasas son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal, las cuales, como se desprende de las normas mencionadas, deben estar destinadas a financiar el costo del servicio prestado y, por lo tanto, deben ser determinadas en función de él, y no de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo (...)”,* agregando que *“Para los arbitrios, el hecho generador de la obligación tributaria debe ser la prestación efectiva del servicio o su mantenimiento, cuyo cálculo se efectuará en función del costo real del servicio prestado, no resultando congruente que la demandada utilice, como uno de los criterios de determinación del tributo, el valor del*

autoavalúo, al no ser posible advertir una relación razonable entre este y el servicio recibido. El valor del autoavalúo no puede servir como parámetro para establecer el valor de un servicio público. En materia tributaria, se utiliza, más bien, como base imponible para la determinación de impuestos que gravan el patrimonio por ser un indicador de la capacidad contributiva de un contribuyente. Para el caso de una tasa por servicio público, como lo es el arbitrio, su base imponible debe estar en relación con el costo que demanda el servicio y su mantenimiento y el beneficio individual, sea real o potencial, que recibe el usuario, y no con su capacidad contributiva, ya que esta responde más a la naturaleza del impuesto”.

Por otro lado, resultan interesantes las consideraciones efectuadas por el TCP en su sentencia de fecha 11 de noviembre de 2004, dictada en el marco de una acción de inconstitucionalidad interpuesta por la Defensoría del Pueblo contra la Municipalidad de Santiago de Surco, y que trató sobre tasas que retribuían servicios de limpieza pública y de serenazgo.

En dicha oportunidad, el TCP hizo gala de su versación en la materia, efectuando citas de la más moderna doctrina española sobre tasas, para concluir que el principio de capacidad contributiva es inaplicable en materia de tasas, salvo en sentido negativo, es decir, para liberar de su pago –por razones de estricta justicia– a quienes no disponen de una capacidad contributiva mínima. De dicha sentencia merecen citarse, entre muchos otros párrafos de sólida doctrina, los siguientes, expuestos bajo el título de *“La incidencia de la capacidad contributiva en la determinación de la cuantía de las tasas”*:

“En la doctrina se afirmado comúnmente que este es un criterio aplicable a impuestos, pero que encuentra dificultad en el uso de las tasas, pues en estas últimas lo que importa es la retribución del costo que demanda el servicio y su mantenimiento, en cuyo caso es poco relevante la capacidad contributiva del usuario del servicio.

La diferencia esencial es que, en el caso de los impuestos, el hecho imponible pone de relieve, en cada sujeto, su concreta capacidad contributiva; cosa distinta ocurre con las tasas (arbitrios),

47 En Uruguay, el Código Tributario establece en su art. 12: *“Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará una razonable equivalencia con las necesidades del mismo”.*

48 En Brasil, el art. 77 del Código Tributario Nacional establece *“As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (Parágrafo único). A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”.*

49 En el caso de Uruguay, SHAW recopila gran cantidad de fallos de la SCJU en los cuales se ha declarado la inconstitucionalidad de las tasas, cuando su base imponible tomaba en cuenta directamente el principio de capacidad contributiva, desentendiéndose del coste de los servicios retribuidos (cfr. SHAW, José Luis, “Las tasas y su diferenciación de otros ingresos estatales”, capítulo integrante de la obra “Tasas Municipales”, de autores varios y dirigida por E. BULIT GONÍ, Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2007, Tomo I, ps. 94, 95 y 96).

donde prevalece el carácter contraprestativo por el uso de un servicio, adecuándose más bien a los principios de cobertura y beneficio o equivalencia del costo.

(...) nada obsta para que las Municipalidades tomen en cuenta reglas de justicia la imposición; y es que nadie puede ser llamado al pago de tributos si por lo menos no cuenta con una capacidad mínima para satisfacerlos.

(...) una primera prohibición al momento de cuantificar tasas es que el criterio capacidad contributiva se ha utilizado como único criterio o el de mayor prevalencia, pues es justamente en estos casos donde la tasa se convierte en un impuesto encubierto. Las prohibiciones al uso del valor del predio como criterio de cuantificación, cuando éste resulta determinante para aumentar el pago de arbitrios, se justifica porque el mayor valor de un inmueble o los incrementos del mismo durante un año, de ninguna manera pueden determinar, por sí mismos, el aumento los montos.

(...) Otro aspecto que debe tomarse en cuenta es evitar que, bajo el pretexto de atender a la capacidad contributiva, se termine exigiendo una contribución mayor que la equivalente al coste del servicio prestado. Consideramos que el principio de capacidad contributiva se adecúa mas si es utilizado para bajar la cuota respecto del estándar, mas no para aumentarla."

La doctrina del TCP es, desde nuestro punto de vista, absolutamente correcta, pues no se limita a advertir acerca de la mera conveniencia de que -en materia de tasas- se limite la aplicación del principio de capacidad contributiva. Muy por el contrario, el TCP sostiene, con fundamento en un agudo análisis dogmático de la tasa, que existe una prohibición de utilizar el principio de capacidad contributiva para fijar la cuantía de las tasas, llegando al punto de afirmar que, cuando dicha prohibición es transgredida, la tasa se desnaturaliza, transformándose en un impuesto. Más aún, desenmascara el uso del principio de capacidad contributiva en materia de tasas como un mero pretexto, que funciona como artificio para recaudar contribuciones superiores a las necesarias para solventar el coste del servicio prestado.

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de Uruguay ("SCJU"), en la Sentencia N° 103, de fecha 19 de julio de 2006, dictada en autos caratulados "(...) S.A. y otros c/ Estado - Poder Ejecutivo - Presidencia de la República y otro - Acción de Inconstitucionalidad art. 2° ley N° 17.820", analizó un tributo denominado "*Tasa de Control del Marco Regulatorio de Comunicaciones*", cuyos sujetos

pasivos eran prestaran servicios comerciales de comunicaciones, y cuya base imponible era equivalente al "*3 por mil de los ingresos brutos de la actividad sujeta a contralor*".

La SCJU, al declarar por unanimidad la inconstitucional del tributo, recordó que el art. 12 del Código Tributario establece que "*Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por una actividad jurídica específica del Estado hacia el contribuyente; su producto no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente y guardará razonable equivalencia con las necesidades del mismo*", y afirmó "*Siendo el quantum del tributo, según su definición legal, equivalente al 3/000 (tres por mil) del total de ingresos brutos de la actividad sujeta a contralor, surge claramente que lo que se tiene en cuenta no es el costo del servicio que se presta, por lo que lo que se cobra no resulta contrapartida de la actividad estatal realizada ni atiende a su importancia, apreciada a través de la cantidad y complejidad de las prestaciones efectuadas. Se atiende, en cambio, a los ingresos brutos del contribuyente, es decir, a su capacidad económica, lo que resulta típico de la especie tributaria 'impuesto', que el Código Tributario en su art. 11 caracteriza como '... el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente'*".

Como puede apreciarse, para la SCJU es absolutamente inadmisibles que una tasa incluya en su base imponible a los ingresos brutos obtenidos por los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades. Si bien el art 12 del Código Tributario uruguayo establece que el producto de la tasa "*no debe tener un destino ajeno al servicio público correspondiente*"; lo interesante del caso es que el Tribunal considera que si se introduce a los ingresos brutos en la base imponible de una tasa, se verifica una desconexión total entre el monto a abonar por el sujeto pasivo y el costo del servicio estatal prestado; y agrega que los ingresos brutos son un índice de capacidad económica que, como tal, sólo puede ser utilizado en la base imponible de los impuestos.

Otra sentencia de la SCJU que merece destacarse es la dictada con fecha 18/11/2005 en autos caratulados "*ERNAS S.A. y otros c/ Gobierno Departamental de Montevideo*", en la cual se petitionó la declaración de inconstitucionalidad de un tributo denominado "*Tasa Bromatológica*", que recaía sobre fabricantes y envasadores, que quedaban obligados a su pago "*por cada kilogramo, el litro o fracción envasados de sustancias alimenticias, productos o bebidas sometidas al contralor y autorización municipal*". En cuanto a la base imponible de esta supuesta tasa, se establecía que debía tomarse en consideración "*el importe neto de las ventas del respectivo contribuyente*,

así como el importe de su compra de envases, envolturas, tapas, tapones, cierres o similares de los respectivos envases y demás elementos aptos para ellos”.

Así las cosas, resultaba claro que la normativa se desentendía completamente del costo de los servicios al momento de diseñar la base imponible de esta pretendida tasa. La SCJU concluyó que el tributo, independientemente de su *nomen iuris*, era un impuesto que gravaba la comercialización de sustancias, y señaló que *“La determinación establecida en la norma se contrapone con la naturaleza misma del tributo creado, en tanto la forma típica de establecer la cuantía de las obligaciones es la de relacionarla con los caracteres de la actividad desarrollada, en función de la importancia del servicio prestado, apreciada a través de la cantidad y complejidad de las prestaciones efectuadas, lo que no sucede en la especie, sino que por el contrario, tomando características de otro tipo tributario determina la base de cálculo en el importe neto de ventas del contribuyente o la compra de envases, en lugar del servicio que se presta. Se concluye, en tanto en la especie la tributación no guarda relación con el servicio estatal brindado, que el tributo denominado ‘tasa’ tiene en realidad naturaleza jurídica de ‘impuesto’”*.

Cambiando nuevamente de jurisdicción nacional, señalamos que el Supremo Tribunal Federal de Brasil (“STFB”) también se ha referido a la inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva en materia de tasas. Así lo hizo en la sentencia de fecha 15/10/2013, al resolver un recurso extraordinario interpuesto por el Municipio de San Pablo, en una disputa que éste mantenía con la compañía Marítima Seguros S.A., por la aplicación de el tributo denominado “Tasa de Licencia para Localización, Funcionamiento e Instalación”, cuya base imponible estaba directamente vinculada al número de empleados de las empresas contribuyentes. En términos escuetos pero inequívocos, el STFB sostuvo que *“La tasa es un tributo contraprestacional (vinculado) usado para la remuneración de una actividad específica, sería un servicio o el ejercicio del poder de policía y, por eso no se atiende a signos presuntivos de riqueza. Las tasas se comprometen solamente con el costo del servicio específico y divisible que la motiva, o con la actividad de policía desarrollada. La base de cálculo propuesta en el artículo 6 de la ley n° 9.670/83 atinente a la tasa de policía se desvincula del mayor o menor trabajo o actividad que el poder público se ve obligado a desempeñar, recurriendo a la fuerza económica del contribuyente”*.⁵⁰

No queremos poner fin a este capítulo sin efectuar una apostilla respecto del tratamiento que se ha dispensado a esta cuestión en el ordenamiento español. En este sentido, el Tribunal Supremo, en sentencia del 14/07/1992, sostuvo que *“La razón de ser de la tasa es compensar los gastos que comporta el mantenimiento de un servicio público que, aun prestando un interés general como es consustancial a todo tributo, beneficia especialmente a determinadas personas, razón por la que su importe no puede exceder del coste previsible del servicio o actividad de que se trate y que no llegue a producirse el hecho imponible cuando la administración no haya desplegado la actividad cuya realización integral hecho imponible”*.

Y, plasmando esos conceptos en el derecho positivo, el art. 24.2 de la Ley de Haciendas Públicas locales dispone que *“En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida”*. En igual sentido, el art. 19.2 de la Ley de Tasas y Precios Públicos de España establece que *“el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida”*.

Al comentar las normas citadas en el párrafo anterior, MATEO RODRÍGUEZ advierte que las notables dificultades que pueda presentar la cuantificación con base en esos parámetros no pueden servir de argumento para desdeñar la trascendencia del principio consagrado, agregando que la legislación española en materia de tasas establece la exigencia de unos informes o una memoria económico-financiera sobre ese coste, de manera que quede justificada técnicamente la cuantía de la tasa y la previsible cobertura del coste mediante la misma⁵¹.

En este punto, estamos en condiciones de exponer nuestras conclusiones, lo cual haremos en el siguiente acápite.

5. Conclusión

En el título del presente artículo, para referirnos a la situación de las tasas en Argentina, utilizamos la palabra “crisis”, en la sexta acepción de dicho vocablo según el Diccionario de la Real Academia

⁵⁰ La traducción es nuestra.

⁵¹ Cfr. MATEO RODRÍGUEZ, Luis, *Principios rectores de la cuantificación de tasas y precios públicos en el Derecho Español*, trabajo integrante de la obra “Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español”, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid 1999, p. 280.

Española, que es “escasez, carestía”. Y es que, a la luz de la doctrina y de la jurisprudencia comparada, parece innegable que esta categoría tributaria –gracias al empeño que en ello han puesto los Municipios y tribunales argentinos– resulta *rara avis*. ¿Alguien ha visto una tasa en Argentina? Parece legítimo hacerse esa pregunta.

La cuestión, como vimos, no es meramente académica, pues el actual esquema de reparto de competencias tributarias, cuya piedra angular es la ley-convenio 23.548 de coparticipación federal, los Municipios argentinos deberían financiarse, por un lado, por la distribución secundaria de masa coparticipable que las Provincias deben realizar en su favor y, por otro lado, por el cobro de tasas retributivas de servicios efectivamente prestados. Sin embargo, el equilibrio previsto en aquella ley-convenio se ve desquiciado, pues los Municipios burlan los límites que surgen de la norma, recaudando verdaderos impuestos, regulados bajo el falso *nomen iuris* de “tasas”⁵².

De aplicarse en la República Argentina los criterios de los máximos tribunales de Perú, Brasil y Uruguay, es indudable que una parte sustancial de las seudo-tasas municipales actualmente vigentes debería ser declarada inconstitucional.

Con este trabajo pretendemos, por un lado, señalar a los especialistas y operadores de los hermanos países un ejemplo que no debe ser imitado; por otro lado, y con la esperanza de que los tribunales argentinos rectifiquen su posición y dejen de cohonestar el cobro de estos impuestos encubiertos, hemos querido dejarlos en evidencia, contrastando sus decisiones con las del TCP, la SCJU y el STFB. Pues lo que en nuestro país livianamente pasa como tasa, está visto que allende nuestras fronteras sería fulminado sin mayores discusiones.

La ausencia de una definición precisa de tasa en el ordenamiento positivo no puede servir de excusa para manipular los conceptos de modo antojadizo, a espaldas de la Ciencia Jurídica. Aunque está visto

que no es ocioso incluir esas definiciones en el Derecho Positivo, puesto que colocan un dique de contención no sorteable por la imaginación –por frondosa que sea– de legisladores y jueces. Por ello la primera propuesta que desde aquí hacemos, modestamente, es que imitemos el ejemplo que nos dan los países vecinos, e incorporemos esas definiciones tan necesarias para la vigencia los principios de legalidad, certeza, seguridad jurídica, transparencia, y para la tutela del derecho de propiedad privada.

Para culminar este aporte, queremos adelantarnos a la manida objeción que usualmente alzan los Municipios cuando se tocan estas cuestiones, y que –en pocas palabras– se reduce a afirmar que, de prosperar nuestra posición, no podrían financiar sus gastos. Aducen, en general, que sus erogaciones son cuantiosas, dado que las Provincias han descentralizado servicios, cargándolos sobre sus espaldas, sin las correlativas partidas de recursos.

Respondemos que si las Provincias se comportan de modo injusto con los Municipios –sea porque les retacean fondos de coparticipación o porque les asignan gastos sin recursos– lo que éstos deberían hacer –en lugar de lesionar el ordenamiento jurídico y los derechos de los particulares– es iniciar acciones legales en procura de sus derechos; es destacable, en este sentido, que nuestra CSJN ha recientemente dado favorable acogida a un intendente municipal, en una acción de esta naturaleza, de modo que allí hay un buen ejemplo a seguir⁵³.

Por último, los recursos son escasos, de modo que los gastos no pueden tender a ser infinitos; las administraciones –en todos sus niveles– deberían ajustarse a criterios de eficiencia y transparencia puesto que, como lo sostuvo en su día Pío XII “*el impuesto no puede jamás convertirse para los poderes públicos en cómodo medio de enjugar el déficit provocado por una administración imprudente*”.⁵⁴ 

52 Bien decía MARIENHOFF que “conforme a la teoría de la calificación jurídica, los actos, contratos e instituciones tienen la denominación y substancia que le confiere la ciencia jurídica y no la que de manera errónea o arbitraria le asigne el legislador”; Revista CAMPUS, No. XII, Septiembre de 1996, Buenos Aires, p.8.

53 *In re* “Recurso de hecho deducido por la Municipalidad de La Rioja en la causa Intendente Municipal Capital s/ amparo” (sentencia de fecha 11/1/2014).

54 “*L’impôt ne peut donc jamais devenir pour les pouvoirs publics un moyen commode de combler le déficit provoqué par une administration imprévoyante*”; Discurso dado en ocasión del X Congreso de Derecho de la Asociación Internacional de Derecho Financiero y Fiscal; el discurso completo puede leerse en: http://www.vatican.va/holy_father/pius_xii/speeches/1956/documents/hf_p-xii_spe_19561002_associazione-fiscale_fr.html