

## Cuarentena oficial por el COVID-19. No gravabilidad de la tasa comercial Lenardón, Fernando R.

I. Introducción. — II. De la naturaleza de la tasa. — III. La actividad municipal. — IV. Jurisprudencia de la causa "Laboratorios Raffo". — V. Conclusión.

(\*)

### I. Introducción

Este artículo surge a raíz de haber escuchado en los medios públicos una iniciativa presentada por un concejal de la oposición en un municipio entrerriano proponiendo la exención de la tasa comercial (1) de higiene, profilaxis y seguridad a las actividades que estaban sufriendo los efectos más graves de la cuarentena, identificando entre ellas a la gastronomía, turismo y algunas de comercio, en general.

Eso nos hizo advertir que, en realidad, la Municipalidad no puede en estos momentos de la crisis del Covid-19, y con los negocios cerrados como están o con la atención de los comercios obligadamente realizada con un mostrador en la puerta y sin ingreso al local, prestar ninguno de los servicios que puedan interpretarse como la prestación que genera su derecho a la tasa como contraprestación.

Es evidente que, incluso en los períodos en donde los negocios se mantienen abiertos, la inspección comunal y la pertinente desinfección no se cumplen, porque es imposible y porque, además, debería estar dando las garantías de salubridad para que no se produzca ningún contagio, entregando la constancia respectiva.

La alternativa de emitir una nueva ordenanza para disponer la exención (que entendemos chocará con la manifiesta negativa del oficialismo, que requiere de cada vez más recursos) es, además, un proceso que muy probablemente llegará tarde. De la misma o peor manera, obligar a que los contribuyentes acudan a la Justicia para obtener el reconocimiento de que no están obligados, tiene las mismas falencias que lo anterior, pero con un tinte un poco más perverso ya que se le exige disponer de recursos con los que no cuenta.

En estas circunstancias, somos de la idea que debería activarse un mecanismo que automáticamente disponga la desobligación de los contribuyentes mientras el fisco se vea imposibilitado de brindar sus servicios.

En su caso, deberá ser la Municipalidad la que demuestre que vuelve a cumplir con sus actividades de prevención de la salubridad pública para que renazca la obligación tributaria. Incluso en esos casos, la opción de la exención sería viable para las actividades más castigadas por la cuarentena.

### II. De la naturaleza de la tasa

En este sentido, especialistas en el tema tributario, como Héctor Villegas, Dino Jarach, Carlos Giuliani Fonrouge, entre los más importantes, coinciden unánimemente en considerar como característica fundamental de las tasas la existencia de la contraprestación de un servicio individualizado por parte del Estado hacia el contribuyente.

Para Héctor Villegas, "la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente". Destaca este autor que el elemento caracterizador más importante para determinar si estamos en presencia de una tasa es que su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que es de la naturaleza de la tasa que su cobro corresponda siempre a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo al contribuyente ("Fallos", 234-663).

Para Dino Jarach "la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo".

Asimismo, destaca Jarach: "...sostienen algunos autores, y así lo decidieron fallos judiciales en diferentes países, que siendo el fundamento jurídico de la tasa la contraprestación de un servicio público individualizado, si el servicio no se presta efectivamente en caso concreto en relación con el sujeto pasivo de la obligación de tasa, ésta es inconstitucional".

"Cualitativamente la tasa es un tributo ampliamente justificado desde el punto de vista de la equidad, siempre que los servicios que constituyen la contraprestación se presten efectivamente y no sean de carácter puramente formal"

Asimismo, y tal como lo señala el Pacto Federal Fiscal - Decreto 1807/1993 (28/08/1993) el concepto de tasa indica contraprestación de un servicio: "Igual actitud se seguirá respecto de las tasas municipales en general, en los casos que no constituyan la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que excedan del costo que derive de su prestación."

En consecuencia, si no existe un servicio real organizado por el municipio, vinculado con las actividades antes citadas, individualizado a favor del sujeto pasivo de la obligación, no estamos en presencia de una tasa, sino de otro tributo, que por sus características sería más bien un impuesto similar al impuesto provincial sobre los Ingresos brutos.

### III. La actividad municipal

Como acabamos de decir, la tasa tiene su justificativo legal en la prestación que efectúa el municipio en favor de los contribuyentes. Ejemplo de ello (por citar tan solo uno para que nos sirva de ejemplo) lo detectamos en la Ord. 6410 (t.o. Decreto 2422/1995 y modificatorias) de la Municipalidad de Paraná que, en su Parte Especial, Título II, correspondiente a la Tasa por Inspección Sanitaria, Higiene, Profilaxis y Seguridad define:

Artículo 8º: La tasa prevista por este título es la prestación pecuniaria correspondiente a los siguientes servicios:

- a) Registro y control de actividades empresarias, comercial, profesional, científicas, industriales, de servicios y oficios y toda otra actividad a título oneroso.
- b) De preservación de salubridad, de moralidad, seguridad e higiene.
- c) Demás servicios por los que no se prevean gravámenes especiales.

Desde luego que el inciso no soporta el menor tipo de análisis a la luz de la Constitución y de los antecedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema. Entonces, veamos si es posible identificar el cumplimiento de los dos primeros en las actuales circunstancias.

Supongamos que el registro de actividad nuevas se pueda realizar, pero actualmente, con las oficinas públicas cerradas, no se está llevando a cabo ni siquiera la inspección previa para la habilitación, ni el control de las condiciones de seguridad mínima para los locales nuevos. En tanto, los que ya vienen trabajando hace tiempo, se encuentran absolutamente huérfanos, no ya de verificación sino de un asesoramiento mínimo indispensable para poder operar con salubridad y recibir a los consumidores. Es más, se trabaja con mostradores en la puerta, desde la calle, incluso en esta temporada en donde comienzan a sentirse las primeras bajas temperaturas.

La salubridad, la seguridad, la higiene no son preservadas ni controladas por la municipalidad. Los comerciantes hacen lo que pueden con los escasos conocimientos y recursos que disponen.

En tal sentido, la Justicia ha dicho que una tasa estará constituida dentro de las competencias que le son propias a una Municipalidad cuando reúna los elementos que hacen al correcto hecho imponible, en cuanto al servicio en contraprestación de la actividad gravada, el sujeto pasivo obligado al pago, la alícuota aplicable a los efectos de liquidar el tributo, y siempre que respete los principios constitucionales, entre los que siempre han de destacarse el de legalidad, proporcionalidad y generalidad.

En orden a ello, viene al caso refrescar que la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene una estructura jurídica análoga a la del impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Para ser contundentes, recordemos que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho en numerosas oportunidades, entre ellas, en el caso "Cía. Química SA vs. Municipalidad de Tucumán", del 3 de septiembre de 1989, que:

"... al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente"[\(2\)](#).

Es decir que la autoridad municipal necesariamente tiene que brindar, con relación al sujeto obligado al pago, el servicio por el cual grava la actividad que constituye el hecho imponible descrito en la norma (en la especie, de inspección de seguridad e higiene), no resultando suficiente una actuación meramente declamativa de la Administración (tal como sería postular que el servicio se encuentra organizado, sin ninguna constancia que acredite la efectiva prestación respecto del contribuyente reclamante). Tampoco puede la Comuna pretender escudarse en la efectiva prestación del servicio, aunque con relación a otros contribuyentes ajenos a la relación tributaria examinada [\(3\)](#).

Es más, tiene dicho la Justicia que, cuando el demandante niegue haber recibido el servicio por parte del municipio (justificativo de su excusa para no abonar la tasa), debía este último demostrar la concurrencia de tal conducta por (entre otras razones) encontrarse en mejores condiciones de probar tal extremo [\(4\)](#).

En esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la citada causa "Quilpe SA" resolvió que, si la actora negó tal extremo, esto es, la existencia de las inspecciones sin que la demandada haya siquiera intentado demostrar su acaecimiento (a lo que venía obligada de acuerdo con la doctrina ya explicitada), endilgar al contribuyente una tarea de tal calibre:

"constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial ya que, en efecto, la Administración está, indudablemente, en mejores condiciones para demostrar (si así hubiere ocurrido) la prestación del servicio de marras, mediante todo tipo de pruebas (v.gr. los informes y actas de las inspecciones realizadas; con testimonio de los inspectores actuantes; etc.)"[\(5\)](#).

Como corolario de lo expuesto, se concluyó que al comerciante no podía considerársele sujeto pasivo de la Tasa de Seguridad, Salubridad e Higiene, por lo menos durante los períodos fiscales anuales en los que la accionada no acreditó, a su respecto, la efectiva realización de las prestaciones a su cargo relacionadas con la seguridad y salubridad públicas.

Estas posiciones encontraron su vértice cuando la Corte dictaminó en el caso "Raffo", que revocó la sentencia dictada por el TSJ (Córdoba) que había confirmado la legitimidad de la

Contribución que incide sobre el Comercio, la Industria y las Empresas de Servicios (CCIES) del Código Tributario de la Municipalidad de la Ciudad de Córdoba, que sentenció:

"un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una 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"[\(6\)](#).

Se podrá argumentar, como se ha dicho, que basta con que el Municipio tenga organizado el servicio, y que será cuestión del contribuyente su prestación efectiva, lo que no invalida el derecho a la tasa por parte de la comuna. Contra tal pretensión, sin embargo, se levantan inmediatamente los preceptos de las finanzas públicas que definen el concepto de una tasa y que requieren, como sustento de legitimidad, un previo servicio individualizado por el fisco, lo que ha quedado dicho en el caso Laboratorio Raffo.

Una tasa solamente es legítima en la medida que retribuya la prestación efectiva al sujeto obligado de un servicio público propio y divisible por parte del Estado municipal. Sin embargo, bajo el ropaje jurídico de tasas hallamos verdaderos impuestos destinados a satisfacer finalidades distintas a aquellas para lo que se dice fueron establecidas, siendo el fin último cubrir el déficit fiscal de las municipalidades [\(7\)](#).

Como menciona García Belzunce, la cuantía global de la tasa admite tres requisitos:

- la existencia de un servicio efectivamente prestado en beneficio del contribuyente;
- que el monto de la tasa no sea confiscatorio (único límite jurídico susceptible de revisión judicial); y
- aún en los casos en que no llegue a ser confiscatorio, el monto de esa tasa debe guardar una discreta y razonable proporción con la actividad desarrollada por el Estado para prestar el servicio, o sea, con el costo del servicio.

El establecimiento de hechos imposables que no prevén la prestación del servicio en forma uti singuli por parte del Estado resultan inconstitucionales, tal es el caso de:

"las contribuciones por inspección, seguridad e higiene por el ejercicio habitual de actividades a título oneroso en el ámbito territorial de la respectiva municipalidad sin la exigencia de local o establecimiento...

Si el servicio es indivisible, el tributo constituye un impuesto y no una tasa...

Y, al no respetar el coto a las potestades tributarias, que representa la ley de Coparticipación torna inconstitucional a la tasa"[\(8\)](#).

#### IV. Jurisprudencia de la causa "Laboratorios Raffo"

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

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 atañe al obligado (...) Cabe destacar que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que además desempeña un rol esencial en la coordinación de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, a poco que se advierta que el art. 9, inc. b), de la citada ley 23548 excluye las tasas retributivas de

servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

Marcada la clara diferencia entre impuestos y tasas, es evidente que la figura tipificada en el art. 167 del Código Tributario Municipal de la ciudad de Córdoba no encuadra dentro de los primeros. Y agregó: "La mención de las actividades gravadas, seguida de los términos 'en virtud de los servicios municipales'; que allí enumera, no puede ser entendida como una redacción descuidada o desafortunada del legislador, sino que la sucesión entre ambos indica que la intención fue retribuir estos servicios mediante la tasa.

Sobre tales pautas, resulta indubitable que la tasa, al reclamarse en virtud de los servicios municipales referidos en su presupuesto de hecho, no puede ser clasificada como impuesto ya que se trata de una tasa.

La postura municipal se evidencia contraria a todas luces a un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una 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; entre otros).

Aplicada dicha doctrina a las constancias de autos queda en evidencia que la pretensión fiscal del municipio carece de todo ajuste a los principios y reglas desarrollados en el párrafo anterior, los cuales encuentran sustento en el art. 17 de la Constitución Nacional. Por este motivo, es ilegítimo el cobro de la gabela aquí tratada (Fallos: 312:1575 y sus citas).

Por último, no es ocioso recordar que si bien la Corte Suprema sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos y su fallo no resulta obligatorio para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas (Fallos: 25:364). De esa doctrina, y de la de Fallos: 212:51, 160 y 307:1094, emana la consecuencia de que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores -inclusive, los Superiores Tribunales locales- que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Máximo Tribunal en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional [\(9\)](#).

## V. Conclusión

En definitiva, no queda ningún tipo de dudas que los municipios, en general, no están pudiendo prestar las actividades y servicios que justifican la obligación de los contribuyentes a abonar la Tasa Comercial.

Por ende, debería habilitarse un mecanismo automático que desobligue durante el período en que demore la crisis y, por ende, tal imposibilidad fiscal, a los contribuyentes a abonar el tributo.

Sería de estricta justicia.

(\*) Contador Público UNER. Docente de Impuestos I en la FACEA dependiente de la UAP y de diversas materias de posgrados de Especialización Tributaria en las Universidades de Entre Ríos, del Litoral y de Río Cuarto.

(1) Tasa Comercial, Tasa de Inspección Sanitaria, Higiene, Profilaxis y Seguridad, entre otros nombres que asume en cada Municipio.

(2) Fallos: 236:2; 251:222; 259:413; 312:1575; 329:792, Q. 20. XLVII "Quilpe SA", Sentencia del 9/10/2012, entre muchos otros

(3) CConten. Administrativo de Mar del Plata, 13/05/2014, "Capaccioni, Roberto Luis vs. Municipalidad de Coronel Rosales s. Pretensión anulatoria"; Fuente RC J 4146/14.

(4) Fallos: 275:407; 319:2211; M. 7l. XLI. "Municipalidad de Concordia c. Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA s/ ejecución fiscal", sentencia del 26 de marzo de 2009; R.1055, L.XLIII; "Renault Argentina SA (TF 19.292-A) c. DGA", del 16 de febrero de 2010, entre otros.

(5) Fallos: 319:2211, Considerando 5°.

(6) Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), 23/06/2009, "Laboratorios Raffo SA c. Municipalidad de Córdoba".

(7) SOLER, Osvaldo. "Derecho Tributario". La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 249.

(8) GARCÍA BELSUNCE, Horacio. "Temas de Derecho Tributario". Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1982, p. 227.

(9) CS, 23/06/2009, "Laboratorios Raffo SA c. Municipalidad de Córdoba".