

# ***Abandono de la efectiva prestación del servicio como requisito para la exigibilidad en las tasas: notas a una sentencia anacrónica de la Corte Suprema santafesina***

Por GUIDO A. CORSALINI

## **I. Introducción**

De las variadas controversias doctrinales que la tasa -en cuanto tipología tributaria- ha generado, la más persistente es la relativa a la necesidad de una efectiva prestación del servicio público divisible que la motiva como condición para su exigibilidad, y podríamos añadir, para su constitucionalidad.

El maestro Jarach ha definido a la tasa como “*un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo*”<sup>1</sup>. En lo esencial, la mayoría de las definiciones giran en torno a ese núcleo, por lo que en la actualidad existe consenso en que el pago de la tasa por parte del sujeto pasivo es la contraprestación por un servicio público divisible prestado por el Estado.

Ahora bien, a los fines de exigir la tasa al sujeto pasivo; ¿efectivamente debe satisfacerse la prestación del servicio respecto de este, o basta con que el Estado organice los medios necesarios para hacer posible dicha prestación, con prescindencia de su materialización individualizada? Queda planteado el problema de la prestación efectiva VS. la prestación potencial.

Partiendo de un análisis puramente semántico, el vocablo “efectivo” es definido en su primera acepción como “*real y verdadero*”<sup>2</sup>, en tanto que “potencial”, en su cuarta acepción, es aquello que “*puede suceder o existir, en contraposición de lo que existe*”<sup>3</sup>. Como puede apreciarse, asumir una u otra tesis repercutirá sustancialmente en la estructura del hecho imponible de la tasa de que se trate.

En Santa Fe, esta cuestión adquiere especial relevancia, puesto que por disposición del art. 107 de la Constitución provincial, los municipios y comunas sólo pueden crear y recaudar tasas y contribuciones, excluyendo deliberadamente de su potestad tributaria los impuestos. Esta limitación significativa, lleva a que las apremiantes necesidades financieras estimulen la creación de tasas que retribuyen

---

<sup>1</sup> JARACH, Dino. (2013). “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”. Bs. As.: Abeledo Perrot. Pág. 226.

<sup>2</sup> Diccionario de la lengua española, de la Real Academia Española. Consultado en línea (<https://dle.rae.es>)

<sup>3</sup> Ídem.

servicios excesivamente amplios o indeterminados, ocultando nominalmente a verdaderos impuestos. Así, la exigencia de prestación efectiva sería un valladar fundamental para este tipo de construcciones.

Desde hace tiempo, tanto la doctrina mayoritaria como la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se han volcado por la teoría de la prestación efectiva, y han esgrimido para ello sólidos argumentos en miras a lograr un criterio uniforme.

En este contexto, la Corte Suprema de Justicia de Santa Fe, en fecha 22 de abril de 2019, falló en la causa *“Atanor S.C.A. c/ Municipalidad de Rosario -recurso contencioso administrativo- s/ Recurso de inconstitucionalidad”*<sup>4</sup>, adoptando para resolver, el criterio de la prestación potencial del servicio, y, en consecuencia, anulando la sentencia de la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 2 de Rosario. A su análisis nos abocaremos.

## **II. Antecedentes**

Atanor S.C.A. promovió recurso contencioso administrativo contra la Municipalidad de Rosario, a fin de anular el decreto emitido por la Intendente Municipal, por el cual se confirmó la resolución dictada por la Dirección General de Estrategia Fiscal, mediante la que se había dispuesto, de oficio, un ajuste en concepto de Derecho de Registro e Inspección (DRel) respecto de los períodos fiscales 1 a 12 de 2007, 1 a 12 de 2008 y 1 a 4 de 2009 por el monto de \$1.724.000,00.

Entre lo planteado por la recurrente, se solicitó al Tribunal que se resuelva si era posible percibir la tasa señalada sin prestación de servicios, pues conforme a su libro de registros, afirmó que la Municipalidad de Rosario no habría prestado servicio alguno desde 1983. La recurrida, al contestar particularmente este punto -conforme surge del resumen de la cuestión litigiosa expuesto en la sentencia-, se limitó a invocar la doctrina de los actos propios, puesto que Atanor S.C.A. no había cuestionado el cobro del tributo, sino hasta que se le practicó el ajuste controvertido.

Al resolver, la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 2 -integrada, y por mayoría-, hizo lugar al recurso, por considerar que de la prueba rendida surgía que, desde el 01/01/07 al 31/12/09 no se habían labrado actas de inspección a Atanor

---

<sup>4</sup> CSJSF (22/04/19). A y S t 289 p 465/471.

S.C.A., por lo que consideró atendible el agravio respecto a la falta de prestación de servicio.

Contra dicho pronunciamiento, la Municipalidad de Rosario interpuso recurso de inconstitucionalidad, el cual, denegado, motivó la queja que origina el fallo.

### **III. El fallo**

La Corte provincial hace lugar al recurso interpuesto, y considera que la sentencia atacada se aparta de los cánones de motivación y fundamentación exigibles, al sostener que el acto administrativo de determinación fiscal de deuda tributaria cuestionado resulta ilegítimo debido a la falta de prestación de servicios por parte de la demandada.

Para así resolver, el Tribunal Cimero santafesino señala que en su propia jurisprudencia ya se ha fijado el alcance de la “efectiva prestación del servicio”, y cita los precedentes propios “*Telecom c/ Municipalidad de Firmat*”<sup>5</sup> y “*Terminal 6 c/ Municipalidad de Puerto Gral. San Martín*”<sup>6</sup> -este último, a mi juicio, contradice la posición adoptada, como explicaré más adelante-.

Doctrinariamente, el decisorio se apoya en cita de Villegas, y en la doctrina de la Corte Suprema nacional en cuanto a que, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago (de las tasas) aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en miras el interés general -doctrina que considero contradictoria con la posición adoptada, como expondré oportunamente-.

Seguidamente, con cita de “*Arenera de la Cruz y Rozas S.A.*”<sup>7</sup> puntualiza en que “la exigencia o no de la efectiva prestación del servicio, considerando que la percepción del Derecho de Registro e Inspección no es sin más ilegítima si en el período que se reclama el servicio efectivamente no se prestó, siempre que la Administración ‘prima facie’ cuente con las estructuras adecuadas para la prestación del servicio”. Así, considera que la Cámara omitió valorar cuál era la infraestructura con que contaba el municipio y el personal afectado a desarrollar la actividad requerida.

---

<sup>5</sup> CSJSF (10/10/17). A y S t 278 p 57/61.

<sup>6</sup> CSJSF (26/12/96). A y S t 133 p 258-279.

<sup>7</sup> CSJSF (17/11/93). A y S t 104 p 84/91.

#### **IV. Recepción doctrinaria, jurisprudencial y normativa de la tesis de la prestación efectiva**

Para comprender los reproches de los que el fallo reseñado es pasible, debemos comenzar por dimensionar la contundencia que la tesis de la prestación efectiva se ha granjeado en doctrina, jurisprudencia y en ciertas manifestaciones normativas.

Así, el maestro Jarach ha señalado que la mera existencia teórica de un servicio que no se individualiza efectivamente hacia el sujeto, no constituye base suficiente para crear una tasa y esta no puede ser válidamente exigida<sup>8</sup>.

Valdés Costa explica que, si el presupuesto de hecho de la obligación de pagar la tasa es el funcionamiento de un servicio público respecto del contribuyente, es innegable que, si el servicio no funciona, no se produce el hecho generador de la obligación, o sea, que esta no llega a nacer<sup>9</sup>.

Más contundente es García Vizcaíno al advertir que el servicio debe ser prestado efectivamente, y no en forma potencial, ya que, de lo contrario, se trataría de un impuesto “disfrazado”, que podría responder a servicios imaginarios que el Estado no prestaría jamás, sólo para justificar su cobro<sup>10</sup>.

Schindel, por su parte, observa que la existencia y prestación efectiva del servicio ha sido tema controvertido judicialmente en la Argentina, concluyéndose en que es un requisito indispensable<sup>11</sup>.

En igual sentido, y con particular aplicación al caso, Espeche, considera que, si no hay servicio efectivamente prestado al obligado al pago por parte del Estado, no puede percibirse la tasa, ya que esta es la causa fuente que legitima su percepción, resultando una cuestión de hecho y prueba en cada caso particular y de vital importancia<sup>12</sup>.

El aspecto medular de esta tesis está en que supone un criterio nítido de distinción entre tasa e impuesto, eliminado el cual, la misma se tornaría prácticamente ilusoria, y con ello, se verían desdibujados los límites de la potestad tributaria municipal y comunal.

---

<sup>8</sup> JARACH, Dino. (2013). “*Finanzas Públicas...*”. Pág. 231.

<sup>9</sup> VALDÉS COSTA, Ramón (2001). “*Curso de Derecho Tributario*”. Bs. As.: Temis. Pág. 234.

<sup>10</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2019). “*Manual de Derecho Tributario*”. Bs. As.: Abeledo Perrot. Pág. 89.

<sup>11</sup> SCHINDEL, Ángel. (2003). “*Concepto y especies de tributos*”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (2003). “*Tratado de Tributación – Tomo I: Derecho Tributario – Volumen I*”. Bs. As.: Astrea. Pág. 591.

<sup>12</sup> ESPECHE, Sebastián P. (2016). “*Curso de Derecho Financiero*”. Bs. As.: Erreius. Pág. 302.

Así, al definir “tasa”, Ackerman destaca que el cobro de la tasa se corresponde, entonces, siempre a una concreta, individualizada y efectiva (no meramente potencial) prestación de un servicio relativo al contribuyente<sup>13</sup>.

Esta posición, mayoritaria en doctrina, ha sido cabalmente ratificada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Los orígenes de su adopción se remontan al precedente “*De Gregorio Vda. de Cipriano, Cándida, y otros.*”<sup>14</sup> de 1956, en el que el Tribunal Címero formula el célebre enunciado: “...al cobro de una tasa corresponda siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio a algo (bien o acto) no menos individualizada del contribuyente...”.

Entre los múltiples pronunciamientos que han consolidado esta doctrina, se encuentran dos *leading cases*: “*Cía. Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán*”<sup>15</sup> de 1989; y “*Laboratorios Raffo S.A. s/ Municipalidad de Córdoba*”<sup>16</sup> de 2009.

En este último, el dictamen de la Procuradora -al que remitirá la Corte-, destaca que la diferencia entre tasa e impuesto queda indubitadamente determinada por la existencia o no -en sus respectivos presupuestos de hecho- del desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Particularmente en materia de tasas de inspección, seguridad e higiene, se ha expresado que “la efectiva prestación del servicio de acuerdo con las constancias referidas, no desvirtuadas por la accionada, revelan pues la realización de una sola inspección –durante seis años– en el centro operativo y la de dos anuales en la sucursal comercial. Si a ello se agrega que la naturaleza de tales inspecciones no requiere de complejas actividades, en tanto están dirigidas a comprobar la seguridad, salubridad e higiene de los depósitos y locales (existencia de extintores de incendio e indicación de salidas, estado y limpieza de los ambientes y sanitarios, etc.) cabe concluir, a mi juicio, que las sumas determinadas no guardan una razonable y prudente proporcionalidad con el servicio prestado”<sup>17</sup>.

Finalmente, es importante destacar dos hechos normativos en los que se verifica la relevancia de la tesis de la prestación efectiva en las tasas.

---

<sup>13</sup> ACKERMAN, Marío E. -Dir.-. (2012). “*Diccionario jurídico*”. Sta. Fe: Rubinzal Culzoni. T. I, pág. 568.

<sup>14</sup> *Fallos*: 236:22

<sup>15</sup> *Fallos*: 312:1575

<sup>16</sup> *Fallos*: 332:1503

<sup>17</sup> C. Fed. San Martín, Sala I, “*Gas Natural Ban S.A. v. Municipalidad de La Matanza*”, 21/09/2000.

En primer lugar, la Ley 23.548 -Régimen Transitorio de Coparticipación Federal- excluye en su art. 9º, inc. b) a las tasas retributivas de servicios **efectivamente prestados**, de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipables.

En segundo lugar, la Ley 27.429 que aprobó el Consenso Fiscal de noviembre de 2017 -al que la provincia de Santa Fe adhirió mediante Ley 13.748- establece entre los compromisos asumidos por las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires: *“Promover la adecuación de las tasas municipales aplicables en las respectivas jurisdicciones de manera tal que se correspondan con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio”*.

## V. Críticas al fallo

Como hemos visto, en *“Atanor”*, la Corte santafesina se propone la tarea de apartarse de un criterio mayoritario en doctrina, ratificado por la jurisprudencia de la Corte nacional, y, además, referido por legislación federal de suma relevancia. Planteado ese objetivo, considero que la labor argumentativa desplegada no es suficiente para fundamentar una posición que pretende contrariar una tesis robusta y adecuadamente planteada.

Al referirse al alcance que su propia jurisprudencia le ha asignado a la fórmula “efectiva prestación del servicio”, la Corte local se apoya en *“Terminal 6”*, sin embargo, de la lectura de dicho precedente, surge, al tratar el tema -punto 1.5-, una remisión a *“Cía. Química S.A.”*, que como hemos indicado, es uno de los pilares de la doctrina de la prestación efectiva en la jurisprudencia de la Corte federal.

Más pertinente a fines argumentativos resulta la remisión a *“Arenera de la Cruz y Rozas S.A.”*, aunque no puede dejar de destacarse que el fallo data de 1993, y que su doctrina dista de ser trasladable a cualquier cuadro fáctico, pudiendo tornarse excesivamente irrazonable en casos determinados. La dispensa de la falta de prestación efectiva de servicios periódicos dependerá en todo caso, de la naturaleza del servicio de que se trate. Máxime, si se toma en cuenta que el monto de la tasa debe guardar una razonable proporción con el costo del servicio que retribuye, si bien no es necesario que exista una equivalencia estricta, imposible de establecer<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> SPISSO, Rodolfo R. (2016). *“Derecho Constitucional Tributario”*. Bs. As.: Abeledo Perrot. Pág. 60. En igual sentido CSJN (1942), *“Ana Vignolo de Casullo”* (Fallos: 192:139).

La remisión a “Telecom” es sin dudas la más acertada, puesto que, si bien en dicha oportunidad la Corte descarta el recurso por entender que no se acredita sustancia constitucional o arbitrariedad, igualmente anticipa su vuelco a la tesis de la potencialidad en la prestación, y lo hace con la misma cita de Villegas y de la Corte nacional, con que lo hará en la sentencia que nos ocupa.

Respecto a esta doctrina de Corte nacional citada, en cuanto establece que desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago de la tasa, aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en miras el interés general, entiendo que la misma no abona la posición que la Corte local pretende imponer, puesto que primero, al referirse a que el Estado “pone a disposición del particular”, no está si no refiriéndose a la prestación efectiva, y segundo, lo que dicha doctrina pretende esclarecer es la irrelevancia de la voluntad del contribuyente ante la obligatoriedad de la tasa, que por su naturaleza tributaria, es lógicamente coactiva.

## **VI. Epílogo**

La sentencia analizada ha manifestado la voluntad de la Corte Suprema santafesina de enrolarse en un criterio minoritario en doctrina, descartado por la Corte nacional en su jurisprudencia, y que en el particular diseño constitucional santafesino, genera el riesgo de licuar, de hecho, los límites a las potestades tributarias locales.

Entiendo que el fallo no logra la profundidad necesaria para enervar la postura mayoritaria, y ofrecer una perspectiva razonable de la tesis impuesta. Y es que resulta difícil asimilar la prestación potencial en la estructura de la tasa, sin que ello implique su confusión con el impuesto.

El futuro de la doctrina sentada en “Atanor” dependerá sin duda del camino recursivo por recorrer; bien podríamos vaticinar que la Corte Suprema nacional invertirá el criterio, tal como lo ha hecho en el ya citado “Laboratorios Raffo S.A.”, donde hizo prevalecer la doctrina de la prestación efectiva, por sobre el criterio del Tribunal Superior de Justicia cordobés<sup>19</sup>.

En este sentido, no debe olvidarse que: *“Carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar*

---

<sup>19</sup> En la integración actual, se mantienen Lorenzetti, Highton de Nolasco y Maqueda, quienes integraron la mayoría en la causa “Laboratorios Raffo S.A.”, lo que permite especular con la persistencia de dicha doctrina.

nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, especialmente en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante<sup>20</sup>. No considero que en el caso se hayan aportado elementos argumentativos novedosos que puedan sustentar tal apartamiento.

Abogo porque la Corte local retome el camino de la buena doctrina, como lo ha hecho en precedentes como -el citado- “Terminal 6”, “Prodisa”<sup>21</sup> y “SEI Ingeniería”<sup>22</sup>, alineándose con la jurisprudencia y doctrina imperantes, y garantizando mayor seguridad jurídica y certeza a los contribuyentes de la provincia.

La exigencia de razonabilidad y estabilidad del sistema tributario, cada vez más apremiante en la realidad nacional y local, impone armonizar criterios en procura de construir pautas claras y prudentes para la imposición. En esta faena, no debe perderse de vista que “...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”<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> Fallos: 307:1094.

<sup>21</sup> CSJSF (20/12/06). A. y S. T. 217, pág. 253.

<sup>22</sup> CSJSF (20/12/06). A. y S. t. 217, pág. 272.

<sup>23</sup> JARACH, Dino. (2013). “Finanzas Públicas...”. Pág. 232.