

Tasa vial en la Prov. de Córdoba: Dictamen Técnico

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la provincia de Córdoba dio a conocer la opinión de sus técnicos sobre la tasa vial provincial. **Antecedentes normativos. Consideraciones. Coparticipación Federal de Impuestos y Coparticipación Vial. Importante antecedente de la Comisión Federal de Impuestos...**

Por Gentileza Estudio HQTG

Córdoba, Noviembre 22 de 2012.

El Consejo Profesional de Ciencias Económicas, dado las incumbencias que representa, no sólo no puede estar ausente en el proceso previo a la formación de leyes atinentes a la economía, sino que – como lo ha venido haciendo en los últimos años – brinda a la comunidad las opiniones vertidas por sus técnicos en todas las materias de su competencia. En esta oportunidad, lo hace con la finalidad de aportar a la construcción de un sistema legal que – en el campo tributario – sea una herramienta eficaz tanto para la Administración cuanto para los administrados, en el marco del Estado de Derecho.

En particular, al analizar el tributo creado por la Ley N° 10.081 hemos tenido en consideración el mandato de nuestra Constitución provincial cuando en su artículo 71° establece: *“El sistema tributario y las cargas públicas se fundamentan en los principios de legalidad, equidad, capacidad contributiva, uniformidad, simplicidad y certeza”*.

Esperamos que nuestro modesto aporte sirva a estos fines.

Antecedentes normativos:

1) **La Ley provincial N° 10.081** [\[1\]](#) dispone en su artículo 1° la creación de un tributo denominado *“Tasa Vial Provincial”*, *“...en adelante denominada “la Tasa”, destinada a retribuir la prestación de los servicios que demande el mantenimiento, conservación, modificación y/o mejoramiento de todo el trazado que integra la red caminera provincial, incluidas las autovías, carreteras y/o nudos viales incorporados por la presente norma al marco de la Ley N° 8555, la que será abonada por todos los usuarios -efectivos o potenciales- de la misma, en oportunidad de consumir o adquirir por*

cualquier título, combustibles líquidos y gas natural comprimido (GNC) en la Provincia de Córdoba”.

Define como contribuyentes a los que resulten consumidores de combustibles líquidos y gas natural en su artículo 2º: *“Consumidores. Entiéndase por usuarios consumidores de combustibles líquidos y gas natural comprimido (GNC), a los fines previstos en la presente Ley, a quienes adquieran dichos productos para su uso o consumo, actual o futuro, en la Provincia de Córdoba”.*

En tanto que los valores pecuniarios fijados para esta “Tasa”, que se destinarán a integrar el “Fondo Provincial de Vialidad” (creado por L. 8555), conforme lo prevé el artículo 3*, serán los provenientes de:

a) *Combustibles líquidos y otros derivados de hidrocarburos, a excepción del Gas Natural Comprimido (GNC): 1. Diesel oil, gas oil grado 2 (común) y otros combustibles líquidos de características similares: VEINTE CENTAVOS DE PESO (\$ 0,20) por cada litro expendido; Nafta grado 3 (ultra), gas oil grado 3 (ultra) y otros combustibles líquidos de características similares: CUARENTA CENTAVOS DE PESO (\$ 0,40) por cada litro expendido, y 2. Resto de combustibles líquidos no especificados en los apartados precedentes: TREINTA CENTAVOS DE PESO (\$ 0,30) por cada litro expendido.*

b) *Gas Natural Comprimido (GNC): QUINCE CENTAVOS DE PESO (\$ 0,15) por cada metro cúbico expendido.*

Por su parte, el Capítulo II de esta ley, en su artículo 14º, modifica la Ley 8.555 en su artículo 2º, el que queda redactado de la siguiente manera:

“Artículo 2º.- Objeto: La Dirección de Vialidad tiene por objeto la planificación, el estudio, proyecto, construcción, conservación, mejoramiento, explotación, modificación y/o mantenimiento de la red general de caminos y del sistema de autovías, carreteras y nudos viales de la Provincia de Córdoba, y asesorar al Poder Ejecutivo en todos aquellos convenios referidos a la consecución de sus fines con entes nacionales, provinciales o municipales.

Ejerce, por delegación expresa del Poder Ejecutivo, el poder de policía en la red general de caminos y sus obras complementarias.”

Dispone, además, que lo recaudado por la nueva “Tasa” será destinado al Fondo Provincial Vial, cuya administración queda en la órbita de la Dirección Provincial de Vialidad. Ello, conforme a la incorporación del inciso m) al texto del artículo 7º de la Ley 8555: ***“Artículo 7º.- INTEGRACION del Fondo Provincial de Vialidad: el Fondo Provincial se formará con los siguientes recursos: Inciso m) Lo recaudado en concepto de Tasa Vial Provincial abonada por los usuarios consumidores de combustibles líquidos y gas natural comprimido (GNC) en la Provincia de Córdoba”.***

Por su parte, el artículo 13° de la norma impone limitaciones a su ulterior destino al circunscribir su empleo a las actividades regladas en su artículo 1°, al sostener: “**Art. 13°. Asignación:** *Asígnase el carácter de recursos afectados a los ingresos provenientes de la Tasa Vial Provincial creada por la presente Ley, para financiar las erogaciones derivadas del artículo 1° de este plexo normativo*”.

2) la Ley 23.966[21] en su Título III – artículo 7°- crea el Impuesto a la Transferencia de Combustibles (naftas sin o con plomo hasta 90 RON o de más de 90 RON).

Así, en su Capítulo I “COMBUSTIBLES LIQUIDOS”, su artículo 1° dispone: “*Establécese en todo el territorio de la Nación, de manera que incida en una sola de las etapas de su circulación, un impuesto sobre la transferencia a título oneroso o gratuito de los productos de origen nacional o importado, que se detallan en el artículo 4° del presente Capítulo.*

Quedan también sujetos al impuesto los productos consumidos por el responsable excepto los utilizados exclusivamente como combustibles en los procesos de producción y/o elaboración de hidrocarburos y sus derivados”.

Con relación a la **distribución** de este impuesto, el artículo 19° dispone: “El producido de los impuestos establecidos en los Capítulos I y II del presente título se distribuirá entre el Tesoro Nacional, las provincias y el Fondo Nacional de la Vivienda (Ley N° 21.581) de conformidad con los siguientes períodos y porcentajes:

<u>Períodos</u>	<u>Tesoro Nac. %</u>	<u>Provincias %</u>	<u>FONAVI %</u>
hasta el 30/06/92	47	13	40
Del 01/07/92 al 31/12/92	42	17	41
Del 01/01/93 al 30/06/93	38	20	42
Del 01/07/93 al 31/12/95	34	24	42
Desde el 01/01/96	29	29	42

Y, por su parte, el artículo 20° fija el criterio a seguir para distribuir los fondos de las provincias, o sea, el 29% actual: “*Los fondos que corresponden a las provincias según lo previsto en el artículo anterior se distribuirán entre ellas en la forma que se establece a continuación:*

a) *El SESENTA POR CIENTO (60%) por acreditación a las cuentas de cada uno de los organismos de vialidad de las provincias en función de los porcentuales de distribución*

vigentes para la coparticipación vial que fije el CONSEJO VIAL FEDERAL, de acuerdo a la distribución prevista en el artículo 23 del Decreto Ley N° 505/58.

b) El TREINTA POR CIENTO (30%) se destinará a cada una de las provincias en función de los porcentuales de distribución vigentes al artículo 3°, inciso c) y artículo 4° de la Ley N° 23.548 con afectación a obras de infraestructura de energía eléctrica y/u obras públicas.

c) El DIEZ POR CIENTO (10%) restante será destinado al FONDO ESPECIAL DE DESARROLLO ELECTRICO DEL INTERIOR (FEDEI), que será administrado por el CONSEJO FEDERAL DE LA ENERGIA ELECTRICA, dependiente de la SECRETARIA DE ENERGIA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, y se aplicará para lo establecido en el artículo 33 de la Ley N° 15.336. El Consejo Federal distribuirá los fondos en función a los índices repartidores vigentes o a los que ese Consejo Federal determine en el futuro”.

El artículo 21 permite la creación de tributos provinciales sobre los combustibles líquidos y el gas natural en el tercer párrafo: “A los fines de la distribución a que se refieren los artículos anteriores será de aplicación lo previsto en el artículo 6° de la Ley N° 23.548.

El régimen de distribución que se establece constituye un régimen especial frente a lo dispuesto en el artículo 2°, inciso b), de la mencionada ley.

En relación a los combustibles líquidos y el gas natural no es de aplicación lo previsto en el último párrafo del artículo 2°, **ni subsisten las limitaciones contenidas en el artículo 9°, inciso b), tercer párrafo y apartado**

1, acápites segundo y octavo, todos de la Ley N° 23.548”[3] (el resaltado en **negrita** nos pertenece).

Por ello, en su artículo 22° dicha ley permite la imposición de un tributo a los combustibles líquidos, pero sujeto a las siguientes condiciones: “Las provincias podrán dentro de los DOSCIENTOS SETENTA (270) días corridos contados a partir de la fecha de la publicación de la presente ley en el Boletín Oficial, adherir por ley provincial a sus disposiciones y derogar, en igual término la legislación local que pueda oponérsele.

Las provincias que adhieren al régimen de esta ley y decidan gravar con el impuesto a los ingresos brutos las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, deberán comprometerse a:

a) Aplicar una tasa global, que comprendidas ambas etapas, no exceda el TRES Y MEDIO POR CIENTO (3,5%), pudiendo alcanzar a la de industrialización con una tasa máxima del UNO POR CIENTO (1%). La tasa global explicitada no superará el DOS Y MEDIO POR CIENTO (2,5%) hasta el 31 de diciembre de 1991, y el TRES POR CIENTO (3%) a partir del 1° de enero de 1992 hasta el 31 de julio de 1992. Hasta esta

última fecha las jurisdicciones que al 1° de enero de 1991 tuvieran vigentes una tasa sobre la etapa de expendio superior al DOS Y MEDIO POR CIENTO (2,5%) podrán continuar con la aplicación de la misma sobre la etapa señalada respetando la tasa global del TRES Y MEDIO POR CIENTO (3,5%).

b) Aplicar las tasas referidas en el punto anterior sobre las siguientes bases imponibles; en la etapa de industrialización sobre el precio de venta excluidos el impuesto al valor agregado y el creado por el presente título; en la etapa de expendio al público, sobre el precio de venta excluido el impuesto al valor agregado”.

La provincia de Córdoba grava el expendio al público de combustibles líquidos y gas natural a la alícuota del 3,25% sobre el precio de venta excluido el IVA, conforme así lo establece la Ley Impositiva provincial N° 10.003 (B.O. 19/11/11).

Además, se adhirió a la Ley 23.966 mediante Ley N° 8131 (B.O. 17/01/92).

Conforme al tope del 3,50% que fija el artículo 22°- inc. a) de la Ley 23.966 como límite para la imposición del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de cualquier provincia adherida, a Córdoba le asistiría el derecho a aumentar la alícuota de ese tributo en un 0,25%, lo que le permitiría recaudar menos de 1 centavo por litro de nafta súper (\$ 0,009), claro que la recaudación del mismo debería ser coparticipado entre los municipios (conforme lo prevé la ley provincial de coparticipación N° 8663 – B.O. 31/12/97).

3. Ley 23.548[4] de Coparticipación Federal de Impuestos exige condiciones para la adhesión al régimen de distribución de recursos en su art. 9°: *La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:*

a) Que acepta el régimen de esta Ley sin limitaciones ni reservas.

b) 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.

En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere esta ley, esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

Las actividades, bienes y elementos vinculados a la producción, comercialización, almacenamiento, transporte, circulación, venta, expendio o consumo de los bienes sujetos a impuestos internos específicos a los consumos y las materias primas o productos utilizados en su elaboración, tampoco se gravarán con una imposición

proporcionalmente mayor —cualquiera fuere su característica o denominación— que la aplicada a actividades, bienes y elementos vinculados con bienes y servicios análogos o similares y no sujetos a impuestos internos específicos a los consumos. El expendió al por menor de vinos y bebidas alcohólicas podrá, no obstante, ser objeto de una imposición diferencial en jurisdicciones locales. De la obligación a que se refieren los dos primeros párrafos de este inciso se excluyen expresamente 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, y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras y/o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen, de conformidad con lo establecido en los apartados siguientes:”.

La provincia de Córdoba se adhirió al régimen de la L. 23.548 mediante el dictado de la Ley N° 7679 (B.O. 20/07/88).

II. Consideraciones:

II.1. Clasificación jurídica de los tributos:

A título preliminar deviene necesario recordar la clasificación jurídica de los tributos^[5], ya que tanto en nuestro ordenamiento, como en el de muchos estados modernos, la distinción entre las varias especies de tributos es incierta y oscilante, lo cual da origen, en la práctica, a graves inconvenientes por la razón de que tratándose de prestaciones debidas al Estado en virtud de su potestad de imperio, la regulación jurídica de todas ellas es sustancialmente la misma, o sea, sólo pueden crearse por ley. De hecho, las disposiciones legales más generales en materia tributaria se refieren indistintamente a todos los tributos.

La incertidumbre de la distinción en nuestro Derechos Positivo deriva, sobre todo, de que sería vano intento buscar en él una terminología constante. El *uso promiscuo* de los términos *impuesto, tasa y tributos* impera en todas las leyes. Tanto en las tributarias, como en las de otra índole. En la antigua legislación las tasas eran consideradas más bien como una subespecie de los impuestos indirectos bajo la palabra “impuesto”, o más frecuentemente, bajo las expresiones “impuestos indirectos”.

En las leyes más recientes se advierte la tendencia, cada vez más generalizada, a distinguir los *impuestos* de las *tasas*; pero siguen calificándose con mucha frecuencia como *tasas* los que con seguridad constituyen *verdaderos impuestos*, lo que impide que pueda deducirse del lenguaje legal los caracteres del tributo.

Por ello, la doctrina y jurisprudencia moderna concluyen en las definiciones que a continuación se desarrollan:

a) El Impuesto: es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir su ingreso.

De un lado, por tanto, el impuesto no tiene jurídicamente más fundamento que lo justifique que la sujeción a la potestad financiera del Estado; de otro, el empleo que el ente público dé a lo percibido con el impuesto no ejerce influencia alguna sobre el origen y sobre la extensión de la obligación que pesa sobre el contribuyente.

Los requisitos que deben concurrir en el impuesto son: capacidad contributiva, igualdad o el de proporcionalidad, certeza, economicidad y elasticidad.

b) Contribución especial: es una prestación debida:

a) por quienes encontrándose en una determinada situación, experimentan una *particular ventaja económica* por efecto del desarrollo de una actividad administrativa, frente a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de modo indistinto (ejemplo: tributos por mejoras, cuyo carácter específico consiste en que son debidos por el incremento de valor experimentado por la propiedad inmobiliaria a causa de la ejecución de una obra pública); o bien,

b) por quienes, como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento del gasto del ente público (ejemplo: contribución por el uso de una carretera).

El fundamento jurídico de este tributo especial consiste, por tanto, en la singular ventaja del particular o en el mayor gasto del ente público.

En este punto no es ocioso advertir que, en la creación legislativa de la “Tasa Vial” bajo análisis, con relación a la porción de los fondos que se destinarán a la modificación y/o mejoramiento del trazado de la red caminera provincial (confr. art. 1º de la ley) y/o construcción de nuevas rutas (confr. art. 2º actual de la L. 8.555) el legislador omitió toda consideración de la Ley provincial de Contribución por Mejoras N° 6205 (B.O. 22/09/78).

c) La tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta se establezca, **por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado**, aunque este no la haya solicitado o aunque sea desventajosa para él^[6]. La Corte Suprema de Justicia de la Nación^[7] 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.

En el *impuesto* el fundamento único consiste en la sujeción del contribuyente al poder financiero del ente público, en tanto que en la *tasa* el presupuesto necesario consiste en el hecho de que se haya producido, o deba producirse, la realización de un servicio público que interesa personalmente al obligado. Sostiene Jarach^[8] que la tasa existe

cuando el Estado presta servicios divisibles y por lo tanto, puede exigir a quienes los utilizan o reciben individualmente, la paga que corresponde; en igual sentido el maestro Soler[9] afirma que las tasas retribuyen la prestación de servicios públicos individualizados y divisibles.

Si bien la conexión de las tasas con los servicios divisibles es jurídicamente relevante, no es en razón de ello que el producto de las mismas se destine o sirva efectivamente para cubrir el costo de los propios servicios, sino tan sólo en cuanto la tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, lo que sólo puede comprobarse en los servicios que se consideran **divisibles** en la ordenación administrativa del ente.

Ratifica los argumentos arriba expuestos el catedrático Rodolfo R. Spisso cuando afirma que “...*las tasas constituyen una especie del género **tributos**, quedando comprendidas, por tanto, en la definición de prestaciones obligatorias, establecidas por ley tendiente a la cobertura del gasto público*”[10].

Destaca este autor que, “...*a esta primera aproximación cabe agregarle un requisito fundamental, como es el **que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente**. La presencia de esta actividad de la Administración referida al sujeto pasivo es lo que distingue a la tasa del impuesto*”[11].

Por su parte, el profesor Héctor B. Villegas define la tasa como “*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*”[12].

c.1) Con relación al monto de la tasa, ha sido criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que su **quantum** 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.

En efecto, en la causa “*Ana Vignolo de Casullo c/Municipalidad de la capital*”[13] afirmó que “*el pago de tasas o servicios finca en una contraprestación 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, etc, y por eso, para todos estos impuestos se fijan contribuciones aproximadamente equitativas, que pueden dejar superávit en unos casos y déficits en otros, ..*”.

Sin menoscabo de ello, la Corte también ha admitido que el costo del servicio sea distribuido entre los sujetos pasivos en función de la **capacidad contributiva**, asimilándose en este aspecto a los impuestos. En autos “*Banco de la Nación Argentina c/Municipalidad de San Rafael*”[14] cuyo criterio fue confirmado en posteriores sentencias[15], sostuvo: “...*aún siendo la tasa una contraprestación por los servicios*

administrativos requeridos por el particular al Estado, se comprende que éste, en el ejercicio de su soberanía tributaria, pueda efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del obligado al pago, según todos los elementos que el Estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la consideración del valor del servicio prestado por el Estado. No se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público” [16].

Claro que observando el límite que impone la *razonabilidad*, ya que de lo contrario puede ser reprochada por excesiva. Recordemos que la Corte Suprema acogió la impugnación de una tasa provincial por no guardar proporción con la prestación del servicio comunal, con independencia de que fuera o no confiscatoria; entendida ésta como la absorción de una parte sustancial de las rentas o del capital de las empresas. En la causa “*Empresa de Pasajeros Navarro SRL c/Municipalidad de Puerto Tirol*” [17] afirmó que aplicar una tasa del 10% sobre la totalidad de los boletos correspondientes a un mes, o sea, sobre la actividad mensual de la empresa de transporte, por tratarse de una empresa que cubre otros recorridos, no guarda proporción con la prestación comunal (gastos de conservación de calles y paradas) que se cumple en el ámbito de la municipalidad.

Recientemente, el Alto Tribunal se expidió en pacífica doctrina en la causa “*Quilpe S.A. c/Municipalidad de La Rioja s/inconstitucionalidad*” [18] reiterando lo arriba expuesto: “... con respecto a la correspondencia entre el monto de este tributo en el caso concreto y el costo del servicio, este Tribunal ha afirmado que ha de guardar cierta relación, sin que ello se deba interpretar en el sentido de una equivalencia estricta, prácticamente imposible de establecer (arg. Fallos: 201:545; 234:663, entre otros), a lo que agregó, con rotundidad, que “no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta, no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público” (Fallos: 234:663; el subrayado me pertenece).

Esta doctrina de V.E. no hace más que reflejar las consecuencias jurídicas de la decisión financiera adoptada por el legislador quien, al estimar oportuno brindar un determinado servicio y frente a la necesidad de prever la manera en que éste ha de financiarse, al apreciar la característica de su divisibilidad -que permite individualizar

a cada uno de sus beneficiarios-, optó por solventarlo mediante una tasa, descartando así los demás recursos financieros a su alcance (endeudamiento, ingresos patrimoniales, otro tipo de tributo).

De tal forma, es el propio legislador quien, en el origen de la obligación, liga la recaudación del tributo a la financiación de un servicio, por lo que mal puede pretender que aquélla, apreciada globalmente, sobrepase con exceso el costo de la prestación. Ello no implica necesariamente, desde la óptica individual de los contribuyentes a quienes el servicio les ha sido prestado -como bien lo advirtió esa Corte en el precedente citado-, que la cuota individual con la que cada uno ha de concurrir al sostenimiento de ese determinado gasto público deba tener una estricta equivalencia con lo que le cuesta al Estado prestar el servicio en cuestión a ese contribuyente en concreto, puesto que el coste global del servicio no sólo puede distribuirse proporcionalmente entre ellos, sino que es susceptible de hacerse de acuerdo con criterios de capacidad contributiva (arg. Fallos: 234:663 y concordantes)”.

Respecto al tributo aquí examinado, el legislador no ha aducido - ni fundado - en un **presupuesto de costos** a erogar por los servicios que va a prestar en cumplimiento de esta norma, que el producido de la “tasa” guarde proporción con el costo total del servicio de “...mantenimiento, conservación, modificación y/o mejoramiento de todo el trazado que integra la reda caminera provincial” (confr. art. 1º) que estimó necesario llevar a cabo, y para el cual previó su retribución por la tasa fijada en el art. 1* de la Ley. Es más, dicho presupuesto es el gran ausente en el expediente parlamentario que trató la Unicameral de Córdoba.

O sea, no hay constancia alguna de que la fijación de las cuantías pecuniarias decididas por la Ley 10.081 (diesel \$ 0,20 por litro, naftas \$ 0,40 por lt. y GNC \$ 0,15 por lt.) haya sido precedido por el correspondiente informe o estudio de la erogación en la que el estado provincial deberá incurrir a fin de llevar a cabo el servicio, de manera tal que se explicita la preceptiva correlación entre recaudación total por la tasa y el coste global del servicio a prestar. Por lo que esta gabela tampoco considera el recaudo de la necesaria razonabilidad del *quantum* a cargo del contribuyente con el costo del servicio estatal, por omitir su tratamiento.

c.2) Con relación a la divisibilidad del servicio prestado, es pacífica la doctrina y la jurisprudencia en reconocer que el servicio estatal que constituye el presupuesto de hecho de la tasa debe ser necesariamente un **servicio divisible en unidades de consumo o de uso**. En este sentido, el art. 16º del Modelo de Código Tributario para América Latina también refiere a un servicio “individualizado” para el contribuyente.

Recordemos que los servicios “*uti singuli*” son individualizables, están dirigidos a un sujeto determinado: en la definición del Dr. Diez[19] la característica de divisibilidad surge implícita de la naturaleza particularizada del servicio estatal que da lugar al tributo en análisis, “...*pues es necesario que el servicio que genera la tasa pueda*

fragmentarse en unidades de uso o consumo para hacer posible la particularización a cada persona”.

En idéntico sentido se pronunció el ministro Belluscio en el fallo de la Suprema Corte recaído en “*Cía. Química c/Municipalidad de Tucumán*”[20], en que realizó el distingo entre servicios “*uti singuli*” y servicios “*uti universi*”: “...en los primeros el beneficiario o el usuario estaría identificado o individualizado por un uso y pago diferenciados. En cambio, los segundos consistirían en servicios colectivos que beneficiarían a una población y que se cobrarían igualitaria y proporcionalmente a los vecinos. Así, en este último caso, existirían tasas que estarían vinculadas en forma indirecta e impersonal con los individuos, cuya beneficiaria directa sería la comunidad. Ello ocurriría, según la sentencia apelada, con la ordenanza de autos, lo cual en su opinión justificaría su existencia”. Y a continuación, en el Considerando VII sentenció: “Que desde esta óptica -y a la luz de la interpretación dada a la norma por el tribunal local al considerarla retributiva de un servicio público *uti universi*- la citada norma resulta irrazonable, toda vez que carga sobre aquellos contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales o de servicios la supuesta manutención de servicios públicos indiscriminados que beneficiarían a toda la comunidad, consagrando así una manifiesta iniquidad”. “A ello cabe sumar la excesiva latitud de la norma impugnada -contraria al principio de legalidad que rige en la materia- al no discriminar debidamente los servicios cuya manutención solicita, posibilitando la eventual recaudación de los fondos para una finalidad ajena a la que presuntamente le habría dado origen”.

Se observa que la tasa bajo examen tampoco satisface el requisito de la necesaria “*divisibilidad*” por no estar dirigida a un sujeto determinado, al tornar imposible su fragmentación en unidades de uso o de consumo. Ello reconduce su naturaleza a un **impuesto “encubierto”** bajo la denominación de “**tasas**”.

c.3) El “nomen iuris” de los tributos

La denominación jurídica de la especie tributaria instituida por la Ley N° 10.081, identifica la naturaleza del tributo, y por lo tanto debe conformarse respetando las características esenciales de la especie adoptada.

Ello así, la ley es el presupuesto básico y necesario para la existencia de toda obligación tributaria, y para ello no basta el fundamento o motivación que justifique su creación, siendo requisitos indispensables la claridad, certeza y precisión del legislador de la norma en la generación del tributo, ya que debido al carácter *ex lege*, queda excluido cualquier otro medio de creación de la misma.

La especie escogida por el legislador en esta oportunidad ha sido la de “*tasas*”[21], por lo que deben verificarse en forma expresa los requisitos técnicos y jurídicos que fundamenten la identidad de la misma, y su particular singularidad. La categoría tributaria escogida por el legislador no importa un mero formalismo, sino que la forma jurídica adoptada responde al instituto jurídico y a la sustancia que lo informa.

Sólo de este modo puede el intérprete jurídico de la norma ver consagrado el principio de certeza, ya que *“un sistema tributario que trata de aproximarse al ideal ha de responder, junto a los principios de suficiencia, flexibilidad, justicia, comodidad y servicio a la estabilidad y al desarrollo, al principio de certeza; para destacar la importancia social, política y económica que ha de darse a la certeza en el sistema tributario”* [22].

Compartimos la opinión de Osvaldo Soler[23] *“contraria a otorgarle legitimidad a un “impuesto” encubierto dentro del ropaje de una tasa porque nos hallaríamos frente a un acto legislativo que se emite simulando satisfacer una determinada finalidad pública, pero que, en realidad, responde a la satisfacción de otros objetivos, prescindiendo del fin declarado en aquél”*. También la de Angel Schindel[24] al afirmar: *“... cuando con el nombre de tasas se aplican, en realidad, verdaderos impuestos similares a otros coparticipados en pugna con las limitaciones que en tal sentido establece el régimen legal argentino sobre el tema”*.

Respecto de esta especie tributaria, recientemente la Corte ratificó los extremos arriba expuestos en oportunidad del pronunciamiento recaído en la causa *“Laboratorios Raffo S.A. c/Municipalidad de Córdoba”* [25], al sentenciar:

“Que la Corte ha sido categórica al definir la tasa como una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien posee una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado 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.

- a. 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 23.548 excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.*
- b. un requisito fundamental respecto de las tasas, reiteradamente exigido por una extensa y constante jurisprudencia del Tribunal, ...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).*
- c. aplicada dicha doctrina a las constancias de autos, queda en evidencia que la pretensión fiscal de la demandada 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)”.

Al amparo de estas consideraciones, nos adelantamos en definir a esta gabela como un **impuesto “encubierto”**, pero **impuesto** al fin, por ser esta la categoría tributaria a la cual corresponde encuadrarla.

Se advierte que recaudado por la denominada “Tasa” se destinará, de manera indistinta y discrecional, tanto a retribuir servicios de “*mantenimiento y conservación de la red vial provincial*” (fundamento jurídico de una tasa en tanto la prestación estatal sea *divisible- lo que no se verifica en el caso bajo análisis*), cuanto a la “...*modificación y/o mejoramiento de todo el trazado que integra la red caminera provincial*” (confr. art. 1º), ó a proyectos de construcción de nuevas obras (confr. art. 2º de la L. 8555 actual), supuestos cuyo fundamento jurídico son propios de una *contribución especial*.

La metodología de desnaturalizar el contenido de una especie tributaria, toda vez que su sustancia y naturaleza jurídica no se corresponde con la identificación de la misma, nos lleva a concluir que el legislador, en virtud de los vicios mencionados, ha creado una nueva y confusa figura fruto de un eclecticismo mal utilizado, que se conforma con nombre de *tasa* y sustancia de *contribución*. Con esta suerte de “*tasa-contribución*” se **corre el riesgo que dichos fondos se destinen de acuerdo al arbitrio del Poder Ejecutivo provincial**, atento a que si bien en el art. 13º del cuerpo legal obra un mandato respecto a que dichos fondos se podrán destinar exclusivamente al financiamiento de los servicios detallados en el art. 1º de la ley, no se ha modificado la reglamentación y no surgen directivas concretas y específicas hacia las autoridades del Poder Ejecutivo y de la Dirección Provincial de Vialidad conducentes a discriminar el ingreso proveniente de esta gabela a efectos de destinar su recaudación sólo a actividades de “*mantenimiento y conservación de la red vial*”, únicamente.

3. Normas Nacionales con adhesión de la Provincia de Córdoba que proscriben la “tasa vial provincial”: Coparticipación Federal de Impuestos y Coparticipación Vial.

3.1) Afectación del Régimen Federal de Coparticipación de Impuestos

Habida cuenta de la existencia de facultades concurrentes establecidas en la Constitución Nacional, para imponer impuestos entre la Nación y las Provincias, surge la necesidad de coordinar las relaciones fiscales entre ambos niveles de jurisdicción. Actualmente la ley 23.548 regula lo concerniente a tales relaciones.

El régimen de coparticipación federal de impuestos encuentra su fundamento en la distribución de competencias tributarias entre la nación y las provincias, de consagración constitucional.

Así es que mediante la adhesión a la Ley 23.548 (y sus modificatorias) de coparticipación federal de impuestos, las provincias signatarias se comprometieron a no aplicar (confr. su artículo 9° - inciso b) tributos locales análogos a los nacionales coparticipables. De esta prohibición se excluyen expresamente: a) el Impuesto sobre los Ingresos Brutos; b) el Impuesto de Sellos; c) el Impuesto Inmobiliario; d) el Impuesto a los Automotores; e) el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes y f) las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

A raíz del dictado de la Ley provincial N° 10.081 existiría entonces una superposición entre dos grupos normativos, uno provincial y otro nacional.

Respecto de la *coexistencia* de ambos grupos normativos entendemos que las leyes nacionales, normas constitucionales, y anteriores leyes provinciales de adhesión a regímenes preexistentes, prevalecen por sobre la nueva 10.081, conforme la vigencia del principio de *supremacía federal* contenido en el artículo 31° de la Constitución Nacional[26].

Si se tratara realmente de una *tasa* en las condiciones previstas anteriormente, se hallaría excluida del cotejo por analogía. En cambio, si se considera que -más allá del *nomen iuris* utilizado por el legislador provincial- se trata de un **verdadero impuesto**, debemos analizar si éste compite o no, tanto con el Impuesto a los Combustibles Líquidos establecido en la Ley 23.966, cuanto con el Impuesto al Valor Agregado, ambos coparticipables.

La ley en cuestión crea una tasa denominada “*tasa vial provincial*” destinada a retribuir distintos servicios ordenados al mantenimiento y conservación del trazado que integra la red caminera provincial y, también a la construcción de caminos. Así presentada, **la tasa técnicamente encubre un impuesto** con afectación específica de muy dudosa legalidad constitucional, que afecta – además - tres leyes nacionales: a) la ley de coparticipación que “prohíbe que se establezcan tributos similares a los ya establecidos de orden federal”, b) la ley de combustibles que señala que “no se pueden establecer impuestos similares”, y c) el Estatuto de creación de Vialidad Nacional al cual adhirieron las Provincias y por el cual se comprometieron a “*no establecer otros gravámenes locales sobre los combustibles líquidos*”.

El legislador la ha denominado incorrectamente con el nombre de “tasa” a este “impuesto encubierto” para sortear las impugnaciones que intuyó en el futuro, pero en la jurisprudencia pacífica del Alto Tribunal ya hemos destacado que la tasa es una contraprestación de un servicio público efectivamente prestado; determinado con exactitud y susceptible de ser divisible entre los contribuyentes.

3.2) Análisis de la “*analogía*” con tributos nacionales coparticipados:

Ahora bien, teniendo en cuenta los fundamentos precedentes respecto de la incorrecta tipificación como “tasa” del gravamen creado por la ley 10.081, solo nos resta analizar sobre la *analogía* de éste tributo con alguno de los tributos coparticipables, a los efectos

de definir si la denominada “tasa vial provincial” se encuentra o no en pugna con el citado régimen.

En orden a precisar qué se debe entender por *impuestos análogos*, es útil transcribir la opinión de Dino Jarach contenida en el artículo 10, *inc. b*, de un Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos por el creado: “*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 impositivos o definiciones más amplias que comprendan los hechos impositivos 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 impositivos, 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 sustancial, total o parcial, de hechos impositivos o bases de medición*”[27].

Adoptando esta opinión, recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “*Pan American Energy LLC Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y otros/Acción declarativa*”[28], y remitiéndose a la calificada doctrina del tributarista Dino Jarach, expresó: “*resulta nuclear en la inteligencia de nuestra ley 23.548 que la analogía no requiere una completa identidad de hechos impositivos o bases de imposición sino una coincidencia sustancial*”, lo que nos lleva a afirmar - sin temor a equivocarnos - que conforme a esa doctrina, la denominada “tasa vial provincial” es análoga a dos tributos coparticipables: el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural.

Por lo antes expuesto, arribamos a la conclusión que, toda vez que el gravamen creado por la ley provincial 10.081 no responde técnicamente al concepto de una “*tasa retributiva de servicios*”, y ser dicho gravamen análogo al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural, se trata de un “*impuesto encubierto*” que se encuentra en pugna con la ley 23.548 que legisla el Régimen Federal de Coparticipación de Impuestos y con la Ley 23.966 que crea el Impuesto a la Transferencia de Combustibles líquidos y al gas natural comprimido.

3.3) Incompatibilidad con el Decreto – Ley Nro. 505/58 – Régimen de Coparticipación Vial

Mediante el Decreto - Ley Nro. 505/58, se crea la Dirección Nacional de Vialidad como entidad autárquica de derecho público, sustituyendo la legislación existente a dicha fecha. A su vez la citada norma establece los recursos que integrarán el Fondo Nacional de Vialidad y establece la forma de coparticipación de éste fondo entre la nación y las provincias que se adhieran.

La provincia de Córdoba se adhirió a la misma mediante la Ley 4872 del año 1965.

Por su parte el art. 29º del Dto. 505/58 establece que *“toda provincia que desee acogerse a los beneficios establecidos en ésta ley deberá hacerlo en el término de dos años, por ley provincial, que servirá de convenio con la nación ajustándose a las siguientes disposiciones”*. Entre esas disposiciones el mismo art. 29 en su inciso c) establece por parte de la provincia el *“compromiso de no establecer gravámenes locales sobre los combustibles líquidos y no gravar a los lubricantes con impuesto alguno”*. Estableciendo además en la última parte que *“estos compromisos alcanzarán también a las municipalidades”* ^[29].

Llegado un caso a la Corte Suprema, está ratificó esta prohibición en la causa *“Provincia de Santiago del Estero c/YPF”* ^[30]. En ella, luego de recordar el régimen de prohibiciones contenido en el Dto. Ley 505/58 y en la Ley 17.597 y sus modificatorias, concluyó afirmando que *“los gravámenes locales cuyo establecimiento resulta vedado, de acuerdo al compromiso de adhesión al régimen de coparticipación, comprende toda forma de tributación y, por ende, la denominada tasa de inspección de que se trata en el caso”*. La controversia versó en que la provincia de Santiago del Estero, por ley 5464, dispuso el control cualitativo y cuantitativo de los combustibles que se vendían en su ámbito, en cumplimiento de atribuciones que, a su juicio, le confiere la legislación nacional y, como retribución por ese servicio, estableció una tasa del 5% sobre el precio de la nafta y del 2,5% sobre el precio del gasoil, a cargo del público, designando agentes de percepción a los expendedores.

Las diferencias existentes entre los casos, como la alteración del precio oficial de venta fijado por la autoridad nacional a consecuencia del dictado de la Ley 5464 por la provincia de Santiago del Estero, situación que no se presentó en el caso de la empresa ESSO S.A. ^[31] que debió absorber el impuesto a las actividades lucrativas y sobre los ingresos brutos respecto de los combustibles con precio oficial de venta, con la posibilidad de trasladarlo a los precios en los casos de combustibles sin precio oficial de venta, son circunstancias que – con apoyo en Rodolfo Spisso - pueden servir de fundamento para fijar un criterio distinto por parte del legislador, pero no autorizan a interpretar en forma contradictoria los alcances del compromiso asumido por las provincias, so pena de asumir funciones legislativas en desmedro del principio de la división de poderes que hace a la esencia del régimen republicano de gobierno adoptado por nuestra constitución ^[32].

De la simple lectura de las disposiciones legales transcritas se llega a la conclusión que el gravamen creado recientemente por la ley 10.081, también es incompatible con lo dispuesto por el Decreto – Ley 505/58, ya que la citada norma provincial, infringió el compromiso asumido por la provincia en oportunidad de la adhesión a dicha norma.

Téngase presente que el efecto de ésta última conclusión, también es plenamente aplicable para el supuesto caso que estemos frente a una verdadera *“tasa retributiva de servicios”*, toda vez que la limitación establecida en la norma es para todos los *“gravámenes locales”*, concepto que es abarcativo a las tasas.

4) Importante antecedente de la Comisión Federal de Impuestos

La Comisión Federal de Impuestos es el órgano encargado de practicar la interpretación de la ley de coparticipación federal y de realizar el control del cumplimiento de las obligaciones asumidas por los distintos fiscos, teniendo a su cargo también, la tarea de asesoramiento y evacuación de consultas sobre el régimen.

Existe un importante antecedente de la Comisión Federal de Impuestos, que tuvo la oportunidad de expedirse sobre la “Tasa de emergencia por el uso de la vía pública” creado por el Municipio de la Ciudad de Salta, tributo cuya base imponible tomaba en cuenta el consumo de combustible, recayendo el gravamen en aquellos contribuyentes que se aprovisionaban del mismo en dicha ciudad.

En relación a dicho tributo la Comisión Federal de Impuestos, mediante Resolución Nro. 99/94, resolvió: *“Declarar la pugna de la Tasa de Emergencia por el Uso de la Vía Pública de la Municipalidad de Salta, con la Ley 23.548, habida cuenta de la analogía del hecho y base imponible con el Impuesto a los Combustibles Líquidos instituido por el art. 7 de la Ley 23.966, incompatibilidad a su vez abonada por las prescripciones contenidas en los incisos c) y d) del art. 29 del Decreto – Ley 505/58”*.

Dada la similitud de la denominada “tasa vial provincial” con el tributo instaurado por el Municipio de la ciudad de Salta, entendemos que las conclusiones a las que arribó oportunamente la Comisión Federal de Impuestos son plenamente aplicables al tributo bajo exámen.

3.5) El Incumplimiento de las leyes convenio y la afectación de derechos

No hay duda alguna que la Provincia de Córdoba, mediante la instauración de la denominada “tasa vial provincial”, ha infringido claramente tanto las disposiciones de la ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos, a la Ley de Combustibles líquidos y al gas natural N* 23.966[33], y también el Decreto – Ley 505/58 de Coparticipación Vial.

Por las razones expresadas, cabe concluir que la Ley N* 10.081 de la Provincia de Córdoba debe ser privada de validez por vulnerar el principio de supremacía federal contenido en el Artículo 31 de la Constitución Nacional[34].

Sin perjuicio de lo anterior, cabe advertir que el legislador provincial ha violado el artículo 16 de la Constitución de la Provincia de Córdoba, que dice: *“... Corresponde al Gobierno Provincial: ...4. Concertar con el Gobierno Federal regímenes de coparticipación impositiva”*.

Estando adherida la Provincia de Córdoba a las tres leyes, se genera a favor de los contribuyentes el derecho a que se mantenga un determinado ordenamiento tributario, cuya falta de cumplimiento afecta el derecho de propiedad consagrado en el art. 17 de nuestra Constitución Nacional. De lo contrario, como en la especie, el tributo bajo análisis deviene inconstitucional.

Para finalizar, entendemos importante destacar las palabras de Rodolfo Spisso, que en su obra *Derecho Constitucional Tributario* [35], en referencia al tema objeto de éste informe expresó: “*la ley local que estuviera en pugna con la ley convenio sería manifiestamente inconstitucional, porque una parte contratante no puede unilateralmente modificar el pacto*”

IV. Nuestro Dictamen:

1. La Ley provincial N° 10.081 dispuso en su artículo 1° la creación de un tributo denominado “*Tasa Vial Provincial*”, “*...destinada a retribuir la prestación de los servicios que demande el mantenimiento, conservación, modificación y/o mejoramiento de todo el trazado caminero de la provincia*”.
2. Los valores pecuniarios fijados para esta “Tasa”, que se destinarán a integrar el “Fondo Provincial de Vialidad” (creado por Ley. 8555), serán los provenientes de:
a) *Combustibles líquidos y otros derivados de hidrocarburos, 1. Diesel oil, gas oil grado 2 (común): VEINTE CENTAVOS DE PESO (\$ 0,20) por cada litro expendido; Nafta grado 3 (ultra), gas oil grado 3 (ultra) y otros combustibles líquidos de características similares: CUARENTA CENTAVOS DE PESO (\$ 0,40) por cada litro expendido, y 2. Resto de combustibles líquidos no especificados en los apartados precedentes: TREINTA CENTAVOS DE PESO (\$ 0,30) por cada litro expendido. Y b) Gas Natural Comprimido (GNC): QUINCE CENTAVOS DE PESO (\$ 0,15) por cada metro cúbico expendido.* El Capítulo II de esta ley, en su artículo 14, modifica la Ley 8.555 en su artículo 2° a efectos de definir las funciones de la Dirección de Vialidad, que tendrá por objeto la planificación, el estudio, proyecto, construcción, conservación, mejoramiento, explotación, modificación y/o mantenimiento de la red general de caminos y del sistema de autovías, carreteras y nudos viales de la Provincia de Córdoba.
3. Por su parte, el artículo 13° de la norma impone limitaciones a su ulterior destino al circunscribir su empleo a las actividades regladas en su artículo 1*, al sostener:
“**Art. 13*. Asignación:** *Asígnase el carácter de recursos afectados a los ingresos provenientes de la Tasa Vial Provincial creada por la presente Ley, para financiar las erogaciones derivadas del artículo 1° de este plexo normativo*”.
4. Se advierte, de una primera lectura de estas normas, que lo recaudado por la denominada “Tasa” se destinará, de manera indistinta y discrecional, tanto a retribuir servicios de “*mantenimiento y conservación de la red vial provincial*” (fundamento jurídico de una tasa en tanto la prestación estatal sea *divisible*), cuanto a la “*...modificación y/o mejoramiento de todo el trazado que integra la red caminera provincial*” (confr. art. 1*), o a proyectos de construcción de nuevas obras (confr. art. 2* de la L. 8555 actual), supuestos cuyo fundamento jurídico son propios de una contribución especial. No existen normas que impongan control que permitan discriminar en el uso del Fondo Provincial de Vialidad, la afectación de la recaudación de la Tasa Vial de modo que éstos fondos no sean aplicados a la

financiación de construcción de obras complementarias de la red provincial de caminos, o a la expansión de dicha red.

5. **La tasa** es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta se establezca, **por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado**, aunque este no la haya solicitado o aunque sea desventajosa para él, y que corresponda a un servicio concreto, efectivo y divisible. Debe observar el presupuesto pacíficamente consagrado por la doctrina y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que postula “...**que al cobro de dicho tributo debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente**”. La presencia de esta actividad de la Administración referida al sujeto pasivo es lo que distingue a la *tasa del impuesto*.
6. Con relación al *nomen iuris* del tributo, la especie escogida por el legislador en esta oportunidad ha sido la de “tasa”, por lo que deben verificarse en forma expresa los requisitos técnicos y jurídicos que fundamenten la identidad de la misma, y su particular singularidad, extremos ausentes en la norma bajo examen.
7. A raíz del dictado de la Ley provincial N° 10.081 existe entonces una superposición entre dos grupos normativos, uno provincial y otro nacional. Respecto de la coexistencia de ambos grupos normativos entendemos que las leyes nacionales, normas constitucionales, y anteriores leyes provinciales de adhesión a regímenes preexistentes, prevalecen por sobre la nueva Ley 10.081. Ello, por la vigencia del principio de supremacía federal contenido en el Artículo 31° de la Constitución Nacional.
8. Si se tratara realmente de una Tasa en las condiciones previstas anteriormente, lo que no se verifica en la ley objeto de análisis, se hallaría excluida del cotejo por *analogía*. En cambio, si concluimos que -más allá del *nomen iuris* utilizado por el legislador provincial- se trata de un verdadero impuesto, existe una severa colisión normativa de la Ley N° 10.081, tanto con el Impuesto a los Combustibles Líquidos establecido en la Ley 23.966, cuanto con el Impuesto al Valor Agregado, ambos coparticipables.
9. Así presentada, la tasa vial técnicamente encubre un **impuesto** con afectación específica de dudosa legalidad constitucional, que afecta – además - tres leyes nacionales: la ley N° 23.548 de coparticipación federal que “*prohíbe que se establezcan tributos similares a los ya establecidos de orden federal*”, la ley de combustibles N° 23.966 que señala que “*no se pueden establecer impuestos similares*”, y el Estatuto de creación de Vialidad Nacional, al cual adhirieron las Provincias y por el cual se comprometieron a “**no establecer otros gravámenes locales sobre los combustibles líquidos**”.
10. Por lo arriba expuesto, arribamos a la conclusión que, toda vez que el gravamen creado por la ley provincial N° 10.081 no responde técnicamente al concepto de una

“*tasa retributiva de servicios*”, y ser dicho gravamen análogo al Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural Impuesto y al Valor Agregado, se trata de un “*impuesto encubierto*” que se encuentra en pugna con la ley 23.548 que legisla el Régimen Federal de Coparticipación de Impuestos y con la Ley 23.966 que crea el Impuesto a la Transferencia de Combustibles líquidos y al gas natural comprimido.

11. Que la norma provincial también viola la prohibición contenida en el Dto. 505/58, que en su art. 29 –inc. c) prevé por parte de la provincia el “*compromiso de no establecer gravámenes locales sobre los combustibles líquidos y no gravar a los lubricantes con impuesto alguno*”. Ello así, se concluye que el gravamen creado recientemente por la ley N° 10.081 también es incompatible con lo dispuesto por el Decreto–Ley 505/58, ya que la norma provincial infringió el compromiso asumido por la provincia en oportunidad de la adhesión a dicha norma (mediante Ley 4872/65).
12. Estando adherida la Provincia de Córdoba a las tres leyes arriba citadas, se genera a favor de los contribuyentes el derecho a que se mantenga un determinado ordenamiento tributario, cuya falta de cumplimiento afecta el derecho de propiedad consagrado en el art. 17° de nuestra Constitución Nacional. De lo contrario, como en la especie, el tributo bajo análisis deviene inconstitucional.
13. Finalmente es oportuno destacar que el problema central de financiamiento del presupuesto público de las provincias, realidad que no es ajena a nuestra provincia de Córdoba, tiene su raíz en un sistema de coordinación financiera interestatal que ya no respeta el federalismo consagrado en nuestra Constitución Nacional. La inobservancia de la manda constitucional dispuesta en el inciso 2 del art. 75° y en la cláusula transitoria sexta de la Reforma de Paraná de 1994, referente a la sanción de un nuevo régimen de coparticipación federal, priva a las provincias desde 1996 a contar con los medios necesarios para cumplir con sus funciones como estados soberanos. Coincidimos con la afirmación de Victor Uckmar, quien sostiene que “*el federalismo, o es federalismo fiscal, o no existe*”.
14. No obstante el pleno conocimiento de ésta realidad, como ciudadanos y como profesionales en las Ciencias Económicas, no podemos admitir que la sistemática falta de cumplimiento por los distintos gobiernos nacionales a las disposiciones de la Constitución Nacional antes referidas, derive en este tipo de acciones como las aquí tratadas, de cuestionada legalidad, por parte de los gobiernos provinciales y municipales en busca de los medios para el financiamiento de sus presupuestos.

Diuvigildo Yedro
Susana Llupía

Marcelo Badra

Diego Flores

Presidente
secretaria

Vice-presidente

secretario pro-

Colaboraron: Cr. Gustavo Reinoso - Cr. Federico Badra Corujo - Cr. Daniel

Montes

[1] B.O 31/08/12.

[2] B.O. 20/08/91.

[3] Las limitaciones en cuestión se refieren a la prohibición que asume cada provincia adherente a aplicar por sí o por los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción... gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley, excluidos expresamente los siguientes 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....

[4] B.O. 23/01/88.

[5] Nos apoyamos en la obra del catedrático Bari Achille Donato Giannini “Instituciones de Derecho Tributario” (1952), traducido al español por el maestro Fernando Sainz de Bujanda (1957).

[6] CSJN: 11/10/61, Cia. Swift de La Plata, fallos 251:51. En este pronunciamiento la Corte sostuvo que no resulta necesario que el cobro de la tasa tenga como objetivo primordial satisfacer intereses individuales, sino que su validez, como la de todos los tributos depende del interés público que justifique su aplicación.

[7] Fallos: 234-663 entre otros

[8] Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Cangallo, Bs. As., 1985.

[9] Soler, Osvaldo H, Derecho Tributario Económico Constitucional – Sustancial – Administrativo – Penal, 2ª edición, La Ley, Bs. As., 2005

[10] Rodolfo R. Spisso en “Naturaleza Jurídica de las Tasas Municipales”, en la obra colectiva Derecho Tributario Municipal, Ed. Had-Doc, Buenos Aires Set/2001, págs. 193 y ss.

[11] Idem Nota anterior punto 7.

[12] Villegas, Héctor B. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario” 5ª edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1995, pág. 90.

[13] CSJN: 6/3/42.

[14] CSJN: 16/05/56.

[15] Fallos, 227-218, 06-11-73, y otros.

[16] Doctrina reiterada en Sniafa S.A. c/Municipalidad de Berazategui; y en Coplinco S.A. c/Munic. De Lanús.

[17] CSJN: 10/10/96.

[18] CSJN: 9/10/12.

[19] Diez, Gustavo “Tasas y Contribuciones Especiales”, en “Tratado de Tributación – Tomo II Política y Economía Tributaria” Volumen 2, Director: Vicente O. Díaz, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2004, pág. 5.

[20] C.S.J.N. – 03/09/89 - IMPXLVII-B, 2273.

[21] Art. 1º Ley 10.081: “Créase la Tasa Vial Provincial, en adelante denominada “la Tasa””...

[22] Ferreiro Lapatza, José J. “Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario” Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 25.

[23] Soler, Osvaldo H. “Derecho Tributario-Económico -Constitucional -Sustancial -Administrativo - Penal” 2ª edición, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2005,pág. 113.

[24] Schindel, Angel y otros “Tasas Municipales” Tomo I. Director Enrique G. Bulit Goñi, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, pág. 146-147.

[25] 23/06/2009. En idéntico sentido se había pronunciado el 5/09/89 *in re* “Cia. Química S.A. c/Municipalidad de San Miguel de Tucumán”, verdadero *caso testigo* sobre este tema.

[26] C.S.J.N.: *Fallos* 149:260; 302:1181; 320:619, 323:1705; 329:792; entre otros.

[27] Coparticipación provincial en impuestos nacionales, T. II, *Régimen Federal de Unificación y Distribución de Impuestos*, Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966.

[28] C.S.J.N., 19/06/12, en *Rev. Impuestos* 08/2012, p. 180. En particular, la cita está extraída del Considerando VII del dictamen de la procuradora Dra. Laura Monti.

[29] La ley 16.657 y, posteriormente, la L.17.597, introdujeron modificaciones sustanciales al citado decreto al unificar los tributos que incidían sobre los combustibles líquidos y creando el Fondo Nacional de Combustibles, pero no alteraron la prohibición a las jurisdicciones adheridas de establecer gravamen alguno que incidiera sobre la comercialización de los combustibles líquidos derivados del petróleo.

[30] C.S.J.N. -01/03/88- en D.F. Tomo XLV-771

[31] C.S.J.N.- 04/08/88 – L.L.. 13/10/89. *F* 87.864

[32] Rodolfo R. Spisso: *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, Bs. As. 2000, págs. 244/246.

[33] El Impuesto a la Transferencia de Combustible es un típico impuesto interno específico a los consumos, razón por la cual, juega a su respecto la prohibición contenida en la Ley N° 23.548 (art. 9° - inc. b – tercer párrafo) de establecer un gravamen –con una imposición proporcionalmente mayor- específico local, sobre una materia imponible ya alcanzada por un impuesto interno específico al consumo nacional, mas allá de la exclusión expresa, también contenida en la Ley de Coparticipación, y que sólo comprende 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 y los impuestos o tasas provinciales y/o municipales vigentes al 31/12/84 que tuvieran afectación a obras o inversiones, provinciales o municipales dispuestas en las normas de creación del gravamen.

[34] Ver *fallos* de Corte Suprema en Nota 26 de este Dictamen.

[35] R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires 2000, pág. 252