

ESTUDIO BULIT GOÑI
ABOGADOS

Av. PTE. R. SAENZ PEÑA 852 – 9° P.
1035 – BUENOS AIRES

TEL.: 328-8489/ 8505
FAX: (541) 322-8688

Buenos Aires, mayo 30 de 1997

Señor
Dr. Guillermo Laura
Reconquista 715 – 3° F.
Buenos Aires.

1. Sobre la financiación de los caminos. 2. Los recursos tributarios y sus especies. 3. El tributo que se propone pareciera ser una tasa. 4. El “Proyecto 10” como un servicio. 5. La efectiva prestación del servicio. 6. Proporción entre el monto de la tasa y el costo del servicio. 7. Sobre la base de cálculo de la tasa. 8. Acerca de la ventaja o beneficio. 9. El principio de legalidad. 10. Sobre la asignación del producido de la tasa. 11. La afectación específica y la coparticipación federal. 12. El sujeto acreedor de la tasa. 13. El agente de percepción. 14. El actual impuesto a los combustibles. 15. Su régimen de coparticipación. 16. Reparación del “vaciamiento vial” del impuesto a los combustibles.

De mi mayor consideración:

Por recomendación de los Dres. Alberto B. Bianchi y Ricardo J. Mihura Estrada, Ud. ha tenido a bien requerir mi opinión técnica respecto del *tributo* con que se proyecta financiar el repago del llamado “Proyecto 10, Red Interprovincial de Autopistas”, a raíz de lo cual mantuvimos los cuatro, las reuniones de los días 21 y 28 del corriente.

El proyecto consistiría en la construcción, conservación, mantenimiento, por empresas privadas a su cargo ¹, sin siquiera avales estatales, de una red de aproximadamente 10.500 km. de autopistas que unirían la totalidad práctica de las capitales de provincias y principales ciudades del país, divididos en diez módulos del orden de los 1.000 km. cada uno, a inaugurarse el primero a los 30 meses de su adjudicación y luego uno cada 3 meses, a un costo aproximado de U\$S1.000.000.000 por módulo, o sea U\$S 10.000.000.000 en total.

¹ Si tomaran financiación sería exclusivamente a su cargo.

Las concesionarias comenzarían a recuperar su inversión recién después de terminadas las obras, módulo por módulo, mediante un *tributo*, cuya naturaleza y legitimidad es parte esencial de la consulta, consistente en una suma fija por litro de combustible –nafta, gas oil y GNC-, a razón de un centavo por litro cada 1.000 km. construidos, o sea nunca más de diez centavos por litro cuando los diez módulos estuviesen terminados, tributo con una vigencia temporal que sería fijada de antemano –en base a la relación que se prevea entre los montos de recaudación y de repago-, cuyo importe sería percibido por el sujeto al que la ley designe agente de percepción, como parte del precio del combustible, y entregado directamente al concesionario y/o en su caso al banco o entidad que actúe en carácter de fideicomisario, sin pasar por el Estado, para su imputación a la amortización de las obras.

En base a estas descripciones básicas, respaldadas por la documentación que me ha sido entregada, paso a formular algunas consideraciones que puedan atender a v/inquietudes.

1. Sobre la financiación de los caminos:

Aunque desde luego no es la fase de que trata este informe, ni materia de mi competencia, considero útil esta consideración introductoria, pues el tema jurídico tributario a abordarse, por cierto, no habita en el vacío:

Tanto en su construcción, cuanto en su conservación, mantenimiento, y posibles ampliaciones, los caminos –cuya necesidad, complejidad y extensiones han aumentado exponencialmente-, han pasado, en su financiamiento, y en el tramo que corre desde el auge del automóvil, por lo menos por dos etapas: una primera en la que el Estado se hizo cargo de todo con fondos de rentas generales, y una segunda, que se gesta en el agotamiento de la primera y en el aumento señalado de los requerimientos, en la cual primero se atiende la financiación exclusivamente con tributos de afectación específica que se aplican

sobre los combustibles, y a lo que luego se agrega el llamado *peaje* 2.

Pero el problema continúa: las necesidades actuales del país, por ejemplo para un emprendimiento como el “Proyecto 10”, no están ya al alcance, siquiera, del sistema de peaje. Las recaudaciones verificadas por concepto de peaje en las rutas que hoy lo tienen, -que son las de mayor circulación y en las zonas de mayor poder adquisitivo-, comparadas con el costo de las obras que se necesitan, y con las recaudaciones potenciales que de ellas pudieran esperarse vía peaje, demuestran claramente que un desafío de esas características, inescindible de la efectiva integración nacional y de la integración nacional al Mercosur, no es alcanzable por el sistema de peaje 3. No podrían financiarse con el peaje propio 4, y ni siquiera con aportes adicionales provenientes de eventuales aumentos en los actuales peajes 5, de dudosa viabilidad política.

Si se descartan las dos formas de financiación mencionadas, se debe buscar otra forma de financiación, o renunciar al objetivo; esto último, pareciera, ya tampoco es económica ni políticamente posible, por razones múltiples, cuya simple enunciación excedería la finalidad de este informe, y entre las cuales tienen especial gravitación la geopolítica, la globalización de la economía, la necesidad de promover la integración y el desarrollo del total del país, su inserción regional, etc., beneficios que, obviamente, han de derramarse sobre el conjunto social.

2 Que tiene orígenes en Egipto, Persia, Grecia, Roma, y que en Argentina comienza a tomar cierto auge a mediados de los años de 1960, ley 17.520 y modif. 23.696 (ver Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero”, 4ª. ed. Depalma, 1987, t. II p.1093 y ss., Valdés Costa “Curso de Derecho Tributario”, 2º ed. Depalma, 1996, p. 47/56, Bianchi y Mihura Estrada “El peaje de la ley de obra pública a la ley de convertibilidad”, La Ley 1991-E p. 1280 y ss., con sus citas).

3 Anuario de “Clarín” 1996/97, cuadros de p. 166.

4 Los peajes actuales, que afectan a rutas notoriamente más rentables que las que se proyectan, significan alrededor de 300.000.000 al año, de manera que las sumas que podrían recaudarse de éstas por peaje, de ninguna manera podrían financiar su construcción, conservación y mantenimiento, a un costo como el estimado del orden de los U\$S 10.500.000.000.

5 No por razones de legitimidad, ya que ello estaría autorizado por el art. 58 de la ley 23.696, si la interconexión de las autopistas se considera suficiente “vinculación física, técnica o de otra naturaleza” (ver Bianchi y Mihura Estrada, op.cit. en nota n° 1, p. 1290 letra c).

En la necesaria búsqueda de otra forma de financiación, la que se propone parece responder a las exigencias del objetivo: a) la financiación privada anticiparía la construcción y la puesta a disposición de los servicios de transporte por carreteras, es decir anticiparía la materialización de sus beneficios, que es el objetivo central; b) lo asegura, que es parte esencial del objetivo; c) arbitra un sistema desvinculado de la suerte de las obras y de los servicios, y ligado sólo al resarcimiento del financista, lo que facilita la obtención de financiación para una suma tan cuantiosa; d) establece un ingreso dependiente de un recurso, de orden tributario, de afectación rígida, que no ha de ingresar a rentas generales y por tanto no ha de competir con otras urgencias que puedan alterar su afectación; e) hace que ese aporte tributario lo soporten quienes, de todos los sujetos posibles, tendrán mayor vinculación con el emprendimiento; f) cuenta con una tradición en nuestro medio, etc.⁶

Sobre estas premisas, elementalmente esbozadas según las he interpretado, han de apoyarse las consideraciones que siguen. Dejando en claro, por cierto, que no han de versar sobre la conveniencia ⁷ del sistema propuesto, sino sobre su pertinencia y legitimidad, desde el estricto ángulo jurídico.

2. Los recursos tributarios y sus especies:

La ciencia financiera y el derecho tributario reconocen a los tributos como recursos *derivados* ⁸ del Estado, y diferencian tres especies dentro del género de los tributos: los *impuestos*, las *tasas* y las *contribuciones* ⁹.

6. En esta dirección apunta “Caminos: un nuevo enfoque para la gestión y conservación de redes viales”, de A. Schliessler y A. Bull, economistas de la CEPAL, sin que la circunstancia de que aquí también se incluya la construcción importe, a mi juicio un *óbice* sustancial.

7. Salvando distancias, se dice que “no compete a la Corte considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro, sino que sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (CSJN Fallos 187:492, 223:233), ni corresponde a los jueces resolver cuestiones de política económica que son privativas de los otros poderes del Estado (CSJN 1.9.92 “Propulsora Siderúrgica cons.8º”) (CSJN 4.5.95 “Horvath Pablo c/ Fisco Nacional DGI” en impuestos t.1995-B p.1655, y El Derecho 164-132); tampoco, por cierto, estos cometidos están a mi cargo, ni dentro de mis limitadas aptitudes.

8. Por oposición a recursos originarios, como son la explotación de sus recursos, los emprendimientos empresarios, etc..

9. Se trata de principios sustentados por la doctrina universal de la que puede citarse a Ahumada “Tratado de Finanzas Públicas”, ed. Plus Ultra, 1969,p.215 y ss, Jarach “Finanzas Públicas y Derecho

Las tres especies son prestaciones pecuniarias coactivas que exige el Estado mediante ley formal y material, siendo lo sustancial de lo propio de cada una: del *impuesto* que se destina a financiar servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles, ingresa a rentas generales, y se establece en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo; de la *tasa* que se destina a financiar servicios públicos divisibles, debe corresponderse a servicios efectivamente prestados, o puestos a disposición del potencial usuario de manera efectiva, y debe guardar razonable proporción con el costo de los mismos; y de la *contribución* que se destina a financiar obra pública, debiendo guardar razonable proporción con el beneficio recibido de ella por cada sujeto obligado ¹⁰.

La caracterización y la diferenciación de esas tres especies, que parece muy clara en su conceptualización troncal, suele no obstante presentar particularidades que la contradicen (también el impuesto puede no ingresar a rentas generales sino tener afectación específica, también la tasa puede tomar en cuenta la capacidad contributiva, etc. etc.), complicaciones que se agudizan en las zonas limítrofes, tanto en lo referido a la caracterización del instituto de que se trate como una u otra de estas especies, cuanto a su asimilación o diferenciación con sus géneros próximos, sea alguna de las otras especies, o sean otros ingresos públicos, como es, por ejemplo, lo que ocurre en particular con las tasas, tomadas en relación con sus dos géneros próximos: de un lado, y dentro del espectro tributario, la

Tributario”, ed. Cangallo, 1983, p.235 y ss. Giuliani Fonrouge “Derecho Financiero”, ed. Depalma, 1987, t.I p.309 y ss, García Belsunce “Temas de Derecho Tributario”, ed. Abeledo Perrot, 1982, p.193 y ss. Villegas “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 5º ed. Depalma, 1992, p.67 y ss. García Vizcaíno “Derecho Tributario” ed. Depalma, 1996, p.46 y ss. Valdés Costa “Curso de Derecho Tributario” 2ª.ed. Depalma, 1996, p.71 y ss. Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López “Curso de Derecho Financiero y Tributario” 6ª. ed. Tecnos, Madrid 1995, p.91 y ss. Ferreiro Lapatza “Curso de Derecho Financiero español” 15ª. ed. Marcial Pons, Madrid, t.I p.168 y ss, Pérez de Ayala y E. González “Curso de Derecho Tributario”, 4ª. ed. EDERSA, Madrid 1986, t.I p. 187 y ss. Y “Derecho Tributario” ed. Plaza Universitaria, Salamanca, 1994, t.I p.167 y ss, Tesauro “Instituzioni di Diritto Tributario” 2ª. ed. UTET, Torino p.3 y ss, Lupi “Lezioni di Diritto Tributario”, ed.Giuffré, 1992, p.48, Amatucci “L’Ordinamento Giuridico Finanziario”, 4ª. ed. Jovene Editore, Nápoli, 1990, p.285 y ss, Fantozzi “Diritto Tributario”, ed. UTET, 1991, Torino, p.15 y ss, entre otros. También estos básicos lineamientos de doctrina han sido recogidos por numerosos pronunciamientos de la CSJN, pudiendo mencionarse los de Fallos 171:390, 212:393, 259:166, 262:85, entre muchos.

¹⁰ Ops. cites. en nota precedente.

especie de los impuestos, y del otro lado, fuera ya del espectro tributario, la figura de los precios públicos **11**, fronteras ambas que siempre han sido conflictivas **12**.

Dos citas han de resultar ilustrativas:

Una de ellas dice que *“La distinción en cada caso concreto es de gran dificultad, aún más acrecentada si tenemos en cuenta que desde la perspectiva jurídica no existe relación alguna que no pueda ser objeto de regulación contractual, bien mediante un contrato de derecho público, o bien mediante un contrato de derecho privado, y en consecuencia, no existe obstáculo teórico alguno que permita excluir a priori el que un determinado servicio sea prestado por la administración pública al particular en virtud de un verdadero y propio contrato, es decir, no existe imposibilidad teórica alguna para considerar todas las tasas como precios”* (Matías Cortés *“Ordenamiento tributario español”*, ed. Civitas, Madrid, 1985, t. I p.210).

La otra afirma: *“Y esto es precisamente lo que explica, a nuestro entender, el que la tasa –como instituto jurídico- tenga un origen tan reciente; mientras no se puso en duda que también las relaciones de derecho público podían ser objeto de contrato, todas las prestaciones a favor del señor o del Estado se recondujeron fácilmente en dos categorías: los impuestos y las prestaciones contractuales. Pero cuando, al final del siglo XIX, se discutió la posibilidad de regular contractualmente las prestaciones de derecho público, tanto la doctrina, en la exégesis de las leyes vigentes, como el legislador, en la formulación de las nuevas, debieron esforzarse necesariamente para construir sobre una base no contractual todas aquellas relaciones a las cuales, frente a una prestación del particular, estaba casi como una contraprestación, la prestación del Estado, y en las cuales, a diferencia de lo que sucedía en los impuestos, la voluntad del*

11 Ops. Cits. En nota 1, José Luis Shaw *“Tasas, precios e impuestos, su diferenciación en la doctrina contemporánea”*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1993, y mi *“Tasas y precios públicos”*, Derecho Tributario, 1992 t.IV n°19 p.1 y ss, por el sólo valor de sus citas, del que he tomado buena parte de este informe.

12 XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, 1991, tema I *“Tasas y precios”*, conclusiones en publicación del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Montevideo, 1993, p.91/6, en que calificada doctrina de América Latina, España, Italia, y Portugal, expuso todos los matices que el tema presenta.

particular poseía un relieve innegable. De esta forma, entre los impuestos y las prestaciones contractuales se insertó la categoría de las tasas, y lo que había sido hasta entonces un instituto simplemente económico, se convirtió en un instituto jurídico” (Berliri “Principios de derecho tributario”, trad. Madrid, 1964, p.425).

Sirva lo expuesto al sólo efecto de visualizar, aunque fugazmente, las dificultades y la importancia relativa de la caracterización puntual del tributo de marras. Si bien estas referencias se proyectan sobre la relación entre tasas, precios e impuestos, que son las fronteras más espinosas, y también las de mayor relevancia, dada la mayor significación de esos tres institutos, estas consideraciones se repetirían si proyectáramos el análisis sobre la contribución de mejoras –el restante recurso tributario- o sobre otros recursos públicos no tributarios.

3. El tributo que se propone pareciera ser una tasa:

Dentro de las limitaciones consignadas, sería de sostener que de las tres categorías tributarias, si bien es de admitir que existen matices que complican el encuadre, el tributo que se propone para financiar el repago del “Proyecto 10” debiera considerarse una *tasa*.

No sería un impuesto por no ingresar a rentas generales, no destinarse a la financiación indeterminada del gasto público indivisible, no estar concebido ni mensurado teniendo en cuenta la capacidad contributiva del sujeto. No sería tampoco una contribución por no estar proporcionada de manera alguna al beneficio que genere la obra para los titulares de los bienes próximos a ella. Hay un servicio concreto, cual es la utilización de la red de autopistas, y hay una relación entre monto del tributo y costo proporcional del servicio aprovechable.

La doctrina coincide en que *“Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.”*¹³

13-Art. 16 del “Modelo de Código Tributario para América Latina”, elaborado para el Programa Conjunto OEA BID, Washington 1968, por los destacados juristas Carlos Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil), y Ramón Valdés Costa (Uruguay), con la colaboración de los Dres. Aurelio Camacho Rueda (Colombia), Enrique Piedrabuena (Chile), Alonso Moisés Beatriz (El Salvador), Carlos A. Mersán (Paraguay), Enrique Vidal Cárdenas (Perú), y Juan Andrés Octavio (Venezuela). En el mismo sentido puede mencionarse CSJBs. As. 28.11.95 “Nobleza Picardo SAIC c/Munic. Gral. S. Martín” en El Derecho t.166 p. 592, entre muchos otros.

En la fundamentación de la norma, la Comisión de tan ilustres juristas insiste en que el hecho generador de la tasa está caracterizada por la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en la persona del contribuyente, tema sobre el que volveremos en el punto N° 5. Pero es necesaria aquí una breve referencia a la prestación *potencial* del servicio por parte del Estado, en el siguiente sentido: el servicio debe prestarse de manera cierta y efectiva, pues de otro modo la contraprestación exigida al sujeto carecería de causa; pero ello depende de que el sujeto, que tiene el servicio disponible porque el Estado lo presta, quiera tomarlo o no; y la negativa del sujeto a tomarlo, sea por manifestar que no necesita el servicio que recibe, o aún por resistirse a recibir la prestación misma, no ha de afectar la validez de la tasa ni la obligatoriedad de su pago.

En otros términos: lo que se exige para que la obligación de pagar la tasa se genere, es que el Estado haya hecho lo suyo, es decir que haya prestado o estado en condiciones de prestar el servicio, o en los términos del Proyecto de Código recordado, que lo haya prestado efectiva o potencialmente, limitada esta potencialidad, exclusivamente, al lado del contribuyente, es decir que si la prestación no se ha hecho efectiva, ello haya sido por decisión de éste, no por deserción del Estado.

Situación que no se verifica en el caso que se analiza, porque, precisamente, la tasa sólo será exigible luego de inauguradas las autopistas, es decir cuando el servicio se haya puesto, en plenitud, a disposición de los usuarios, reales o potenciales.

Hay dos aspectos que deben ser clarificados para afianzar este encuadre: a) la circunstancia de que a primera vista –aunque ello no es así, en realidad- se presente como objeto del tributo la construcción de una obra y no la prestación de un servicio, b) y la de que no pueda afirmarse la existencia de vinculación directa necesaria –desde el ángulo físico, territorial y temporal- entre el pago del tributo –al comprar combustible para cualquier destino y en cualquier punto del país- y la prestación o goce del servicio de utilización de una determinada autopista, cuya localización puede estar muy distante del sitio en que el sujeto adquiere el combustible, sujeto que tal vez nunca llegue a transitarla.

Para descorrer estas dificultades, al profundizar en el análisis del tributo propuesto debieran enfatizarse –entre otras- dos premisas que, en el orden general, resultan fundamentales: a) que el encuadre estricto en las figuras caracterizadas por la doctrina no ha de ser esencial ¹⁴ a los fines de apreciar la validez, en tanto las exigencias respecto de las tres especies son básicamente semejantes, de manera que cualquiera fuese el encuadre que resultare prevalecer, su suerte en materia de validez sería parecida; b) y que ese análisis debe partir de la concepción dinámica de los institutos, no aferrada a sus trazos originarios, dados hace siglos, sino a las características cambiantes de la realidad ¹⁵, y además a las necesidades propias que el “Proyecto 10” presenta, a ser atendidas por el Estado en la medida del interés general comprometido ¹⁶.

4. El “Proyecto 10” como un servicio:

A los fines de hacer más nítido el encuadre del tributo como tasa, resultará importante visualizar al “Proyecto 10” no como una obra (visión estática), sino como un servicio integral que se le presta al usuario (visión funcional), y para esto conviene enfatizar en dos ángulos: a) uno, que la obra, -es decir las carreteras propiamente dichas, los carriles para ciclistas, los puentes, la forestación, las áreas de servicios múltiples, las zonas de descanso y esparcimiento, etc.-, no son el fin del emprendimiento, sino el medio, y más aún desde el punto de vista del Estado –que ha de sancionar el tributo- cuyo compromiso es el bien común; b) el otro, que desde el punto de vista del usuario, destinatario y fuente del tributo, su vinculación con tales obras está dada por su uso, como servicio, para su desplazamiento mediante vehículos propulsados a combustible –nafta, gas oil, GNC-.

14. Lo ya dicho en el punto 2, y el hecho de que “las instituciones jurídicas no dependen del *nomen juris* que se les asigne por el legislador, sino de su verdadera esencia jurídica y económica, y cuando medie ausencia o falta de correlación entre nombre y realidad, deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren ciertos hechos o actos jurídicos” (CSJN Fallos 21:498, 289:67 cons. 11°, entre muchos).

15. CSJN Fallos 172:54, 211:162, 256:588, etc. Emilio Betti “Interpretación de la ley y de los actos jurídicos”, Milano, Ed. Giuffré, 1971, trad. De J.L. de los Mozos, Madrid, EDERSA, 1975, p.122 ss. Con sus citas, Linares Quintana “Reglas para la interpretación constitucional”, ed. Plus Ultra, 1988, p.95 y ss, García Belsunce “Temas de Derecho Tributario” cit. p.133 y ss. Casás “Presión Fiscal e Inconstitucionalidad”, Depalma, 1992, p.43 y ss, entre muchos otros.

16. Preámbulo, arts. 4, 75 inc. 2° y ccs. de la Constitución Nacional.

Se trata de una obra, sin duda. Pero ello no inhibe la existencia, como base, motivo y justificación del emprendimiento, del servicio público de utilización de las autopistas 17, que es la nota predominante dentro de las que presenta el tributo que se analiza, faceta ésta que prevalece sobre aquella en orden a la caracterización del gravamen.

5. La efectiva prestación del servicio:

Este es uno de los recaudos que resultan esenciales para la validez de las tasas: este tributo debe presentar una relación directa con un servicio efectivamente prestado por el Estado que pretende cobrarlo, -por sí o por un concesionario-, al sujeto al que se pretenda obligado 18. Con la salvedad, ya anticipada en el punto n° 3 al caracterizar al tributo como una tasa, en el sentido de que la prestación puede ser potencial, o en otros términos, que la *prestación* del servicio debe ser efectiva, aunque la *recepción* del mismo, la *utilización* del mismo, sea potencial.

Puede ser de utilidad transcribir la conclusión séptima de las XV Jornadas Tributarias ya mencionadas:

“Es de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente, aún cuando éste se resista a recibirlo.

“La prestación efectiva del servicio al contribuyente es uno de los elementos caracterizadores más importantes para distinguir la tasa de las otras especies tributarias, particularmente del impuesto.

“La carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio, en caso de conflicto, debe corresponder a la Administración.

“La prestación efectiva del servicio estatal, es también condición esencial de la existencia del precio”.

La ley 20.221, primer régimen unificado de coparticipación federal, en el segundo párrafo de su art. 9° inc. b) dejaba al margen de la obligación de no resultar análogas a “...las tasas retributivas de servicios que guarden una razonable relación con los servicios efectivamente prestados...”; es decir, consagraba este recaudo, y también el que veremos en el punto siguiente.

17. Veáanse la obra de Schliessler y Bull cit. en nota 3, y las referencias de Giuliani Fonrouge cit. t. II p. 1094/5 y notas 124 a 127. En particular, las ilustrativas referencias a México, en que se denomina al peaje como tasa o derecho por la prestación de un servicio público, supuesto asimilable al que se analiza.

18. Este recaudo es exigido por la doctrina ya citada, lo que ha sido recogido, entre muchos, por los pronunciamientos de la CSJN de Fallos 192:20 y 53, 234:663, 251:222, 267:176, 269:333, 270:427, 272:45, 279:76, 302:1425, etc..

La ley 23.548 de coparticipación federal, vigente y que ha reemplazado a la anterior, eliminó del texto la referencia antes transcripta, lo cual, desde luego, no significa que tales principios hayan perdido relevancia, ni que hayan dejado de integrar la noción esencial e intrínseca de este gravamen, desde que, como se ha visto, tales principios son proclamados universalmente para caracterizar a la tasa.

Estos dos principios aparecen también en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, suscripto entre el Presidente de la Nación y los Gobernadores el 12.8.1993, el que dispone en el párrafo final del acto declarativo primero punto 2, lo siguiente:

“Asimismo se promoverá la derogación de las tasas municipales que afecten los mismos hechos económicos que los impuestos provinciales detallados en los párrafos anteriores, sea a través de la remisión del respectivo proyecto de ley a la Legislatura provincial o a través de la recomendación a los municipios que cuenten con competencia para la creación y derogación de tales gravámenes. 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 que excedan el costo que derive de su prestación”

Consagrado o no en los textos positivos, según se ha dicho, estos principios son de la esencia de la tasa.

En el caso que se analiza, dado que el tributo propuesto recién se ha de comenzar a percibir después de terminadas y habilitadas las obras, debe entenderse que el requisito está sobradamente satisfecho, ya que, por propia definición del supuesto, el servicio estará disponible para los sujetos afectados al momento en que estos obtienen el gravamen al adquirir combustible.

En este orden corresponde introducir cuatro precisiones, que se vinculan con el recaudo que tratamos:

a). Como todo tributo, la tasa se establece en el interés o beneficio general, beneficio general que no impide ni se ve disminuido por la circunstancia de que el servicio se preste concretamente sólo a determinados contribuyentes, y no a todos, lo cual ocurre con la provisión de agua, la limpieza de calles, la recolección de residuos, el alumbrado y aún el sellado de actuación, porque es esa la manera que la higiene, la seguridad y la paz pública se tutelan 19. Esto tiene relevancia porque no todos los

19. CSJN 11.10.1961 “S.A. Frigorífica Cia. Swift de La Plata c/ Nación Argentina”, Fallos 251:51 cons. 4°.

que adquieran combustibles –que serán quienes paguen el tributo- transitarán por las autopistas del “Proyecto 10”. Así como todos deben concurrir al sostén de los valores que menciona el Tribunal en este precedente, (provisión de agua, limpieza de calles, recolección de basura, alumbrado, etc.), así también cabría decir que el sistema previsto y al que se refiere este informe” es la manera en que se tutela la construcción de la red de autopistas, como medio para la intercomunicación vial y la integración nacional y regional, etc.”. Más aún si, como se sostiene, no existiría otro modo de poder financiar la construcción de la citada red de autopistas, y en su construcción está comprometido el interés general y el bien común.

b) Basta con que el servicio –en el caso las autopistas- esté puesto a disposición del usuario obligado al pago del tributo –en el caso el adquirente de combustible-, sin que sea admisible la resistencia de éste a pagarlo manifestando carecer subjetivamente de interés en la prestación – en el caso de transitar por dichas autopistas-; es decir que el tributo deberá pagarse aún por quien no haya de usar la autopista ²⁰. El servicio se considera prestado, aunque el destinatario se niegue a recibirlo.

c) Los mismos principios se reiteran en Fallos 251:222 ²¹, en que se agrega que tampoco obsta a la procedencia del cobro de la tasa, la resistencia activa por parte del sujeto obligado, a la prestación misma del servicio que la tasa retribuye, porque la imposición coactiva de la prestación no es requisito necesario para el cobro de su retribución, imposición coactiva del servicio que sólo parecería deseable en supuestos en que ella convenga por razones de pública utilidad. En el caso que se analiza, obviamente, no podría verificarse este supuesto (pensado para el caso de quien se niegue a recibir alumbrado, o barrido, o limpieza, etc.), pero es importante la referencia para advertir hasta qué punto la no utilización de la autopista o la resistencia a su construcción, estando ésta construida y habilitada, no podrá ser invocada por un adquirente de combustible para negarse al pago de la tasa, lo que además no le sería materialmente posible por estar incluida en el precio.

d). Finalmente, es de interés reflejar otro principio que recuerda el Alto Tribunal, en el mismo considerando del mismo pronunciamiento, en cuanto a que “el pago de la tasa es obligación que impone la solidaridad con la existencia misma del servicio estatal, incluso por quienes no lo aprovechan rigurosamente”. Es el principio por el cual, por ejemplo, deben pagar “pavimentos y aceras” quienes viven sobre calles de tierra y sin veredas, pues sus pagos concurren al mantenimiento de las que sí existen, y que ellos también pueden usar, y porque cuando se construyan sus veredas y se pavimenten sus calles, a su costeo concurrirán también los aportes de quienes ya tenían pavimento y aceras. En el caso concreto que se analizan, este

20. Lo ha sostenido la Corte nacional, entre otros, en el precedente de la nota anterior, también cons. 4°.

21. CSJN 8.11.61 “Municipalidad de San Lorenzo c/ YPF, cons. 2°.

principio de solidaridad convalida que la tasa se pague por la compra de combustible que se haga en cualquier lugar del país, aún cuando sólo se encuentre inaugurado un módulo situado en otro punto del país, porque el principio significa que todos los pagos concurren a todas las obras y a todos los servicios, en tanto la continuidad en los pagos, en todas las latitudes, financiará las construcciones de todos los demás módulos. En un orden asimilable, y asimilado por la jurisprudencia ya citada, es el caso de los servicios del agua corriente y las cloacas: en los barrios pobres se contribuye para mantener los servicios que disfrutaban otros, y para construir los propios, mientras en los barrios residenciales se contribuye para mantener los servicios propios, y para construir los que otros necesitan.

Haciendo un resumen y traduciendo estas directivas jurisprudenciales al caso concreto que se examina, debe tenerse presente que lo que la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene inveteradamente resuelto, aplicado al tema de este informe, significa lo siguiente:

I. Es una evidencia que la red de autopistas que conforman el “Proyecto 10” se construyen y se habilitarán al servicio público en el interés general del país todo, aún de las ciudades que no quedarán directamente enlazadas por las mismas, aún de las personas que no hayan de comprar combustible y por tanto no vayan a resultar afectadas por el tributo, y aún de las personas que, comprando combustible y por tanto pagando el tributo, no vayan a transitar por las autopistas. Tales circunstancias, afirma la Corte, no enervan el interés general del emprendimiento, y no comprometen la validez de la tasa establecida para concurrir a su financiamiento.

Quien vivía a 10 km. de Río Cuarto, seguirá viviendo en el mismo lugar, pero pasará a vivir a 10 km. de una red de autopistas que conecta las 100 ciudades más importantes del país, con salida por autopista a Chile, a Bolivia, a Uruguay, a Brasil, a Paraguay.

Al hacerse el tránsito por autopistas y por ende el transporte terrestre más rápido, más confiable, menos peligroso, se abaratarán los seguros, mejorará la calidad de los productos en especial los perecederos, etc.. El principio, en la materia, que está en la base conceptual de toda esta jurisprudencia, es que *la salud de los demás me interesa también a mí, es también mi problema.*

En uno de los ejemplos de la Corte, el que tiene su casa sobre una calle de tierra, también debe pagar la tasa de pavimentos, con cuyo importe se construyen y se mantienen otros pavimentos, que no serían posibles si no pagaran todos, del mismo modo, cuando se construya y se mantenga el pavimento que pase por frente de su casa, ello sólo será posible con la tasa que continuarán pagando aquellos que ya tienen pavimentada su calle desde hace tiempo.

En otros de esos ejemplos, directamente mencionados por la jurisprudencia dada su elocuencia para traducir el concepto, el propietario de un terreno baldío por cuyo frente pasa el caño del agua corriente debe pagar por el servicio de provisión de agua corriente, aunque no lo utilice, y lo mismo ocurre para él con el servicio de recolección de basura. La obligación se genera por el mero hecho de que se ponga a su disposición el servicio.

II La solidaridad enunciada por la Corte Suprema como principio rector, no es sólo cuestión de humanidad, de interés abstractos e intangibles, sino que es materia, también, de intereses concretos, de las más variadas índoles, por ejemplo, la salud de la gente más necesitada no es sólo un problema de ésta, sino que interesa también a la gente más pudiente –y no sólo por una actitud humanitaria-, ya que un mozo, o una cocinera, pueden contagiar enfermedades hídricas a través de los alimentos frescos. Llevando este concepto al caso que se trata, se proyecta por ejemplo al tema de la mayor seguridad vial que suministran las autopistas, lo cual repercute en una disminución del costo de los seguros automotores, y beneficia aún al que usa muy poco al suyo, y aún nunca viaja por autopista.

III Las autopistas estarán a disposición de todos, no sólo de aquellos que compren combustibles y paguen el tributo.

En el caso que se estudia, este principio ha de jugar de modo mucho menos drástico que en otros supuestos, que han sido resueltos con aplicación del mismo por el Alto Tribunal; quien vive en una ciudad debe pagar la tasa de alumbrado público aún cuando insista en que no lo necesita, y aún si no sale nunca a la calle para no gozar del mismo, o si sale con los ojos vendados para no beneficiarse con él, y sufrir adrede, todos los inconvenientes. Aún así, la boleta para el pago de la tasa le será remitida, el pago deberá hacerlo, y de lo contrario le promoverían ejecución fiscal y le subastarían el inmueble.

En nuestro caso, en cambio, el sujeto que no quisiera afrontar el pago de la tasa podría hacerlo no comprando combustible.

Por lo demás, en el caso mencionado del alumbrado público, el mismo no sería físicamente concebible si debiera interrumpirse su trazado frente a cada destinatario que se negara a su recepción y/o al pago pertinente, circunstancia que, *mutatis mutandi*, se daría en el caso de la red de autopistas. Supongamos, siempre en el campo de las patologías que se vienen analizando, que el que hoy se resiste al pago y a la utilización del servicio, dentro de cinco años cambiara de opinión y quisiera utilizar estos servicios que fueron posibles gracias al esfuerzo de otros, y pese a la resistencia propia.

IV En estos supuestos, en que están comprometidos servicios públicos, siempre más o menos esenciales, la negativa a recibir el servicio como medio de no pagar la tasa no puede ser admitido, pues esa negativa perjudica al interés colectivo, lo que se ve muy nítidamente en el caso de las de inspección con fines sanitarios (base del pronunciamiento en Fallos 251:51), y también en el caso del servicio de transportes interjurisdiccionales por autopistas conectadas, que es tan y por tantos motivos del interés de todos, que no podrían quedar al arbitrio de negativas particulares, por explicables y aún fundadas que fueran.

4. Finalmente, la obligatoriedad del pago de la tasa proviene de la puesta a disposición del servicio, no viéndose comprometida esa obligatoriedad, esa procedencia, no sólo por el no uso particular de la prestación por imposibilidad (caso de la calle no pavimentada), o por la negativa a la utilización de los servicios que le están disponibles (caso del que compra combustible y renuncia a usar las autopistas), o por la negativa a recibir un servicio de interés general manifestando carecer de interés (caso de las inspecciones sanitarias), sino que tampoco está comprometida tal obligatoriedad de pago en el caso de que el sujeto se ponga en situación extrema de resistencia activa, impidiendo de hecho, por la fuerza, que los inspectores realicen la inspección (base del pronunciamiento de Fallos 251:222).

Cabe advertir que los principios señalados se presentan como extremos frente al supuesto que se analiza, en el cual no llegan a configurarse ninguna de las situaciones previstas, en tanto la tasa recién comenzará a exigirse cuando las autopistas ya estén construidas y habilitadas, estando disponible, por lo tanto, el servicio público de transitarlas. El que se examina es un caso paradigmático de servicio “efectivamente prestado”, en el sentido de “indudablemente puesto a disposición” del usuario, ya que las autopistas ya estarán habilitadas cuando la tasa comience a regir.

De todos modos, se ha creído de utilidad recordarlos, pues su clara visualización afianza la procedencia y la legitimidad del tributo en análisis.

6. Proporción entre el monto de la tasa y el costo del servicio:

El otro requisito, ya anticipado, y que con el anterior concurren de manera principal a la configuración de la imagen contraprestativa 22 de la tasa 23, es que su monto debe guardar razonable y discreta proporción con el costo del servicio que retribuye 24.

22. Villegas Basavilbaso “Derecho Administrativo”, TEA, 1951, t. III p.186. Ver infra el punto n°8.

23. En cotejo con las otras especies tributarias, ya que mucho más tiene esa nota el precio, aunque no es un tributo.

Como se ha visto, también viene exigido, para el nivel municipal pero, obviamente, con alcance de principio general de derecho (arts. 15 y 16 del Código Civil), por el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento del 12.8.1993).

La conclusión n° 11 de las XV Jornadas Tributarias de Caracas 1991, expresaron en sentido coincidente que “es de la esencia de la tasa que no exceda de una razonable equivalencia entre su producto y el costo global del servicio estatal vinculado”.

Es conocida la evolución de este aspecto de la particular especie tributaria que tratamos, desde los tiempos en que se exigía la equivalencia estricta entre el monto de la tasa pagada y el costo de la porción de servicio recibido **25**, pasando luego por la adecuación de la exigencia a la equivalencia global, después la ampliación aceptando que el excedente de las tasas financien una porción de los gastos generales indivisibles, etc..

Cabe destacar. también aquí, algunas precisiones:

- a) La equivalencia o proporción de que se habla no necesariamente debe ser estricta o matemática, prácticamente imposible de establecer, por lo que la impugnación de una tasa por desproporcionada o abusiva sólo podría hacerse a la luz del principio de no confiscatoriedad **26**.
- b) Para la fijación de la cuantía de una tasa retributiva de servicios está admitido que se tome en cuenta, sin perder de vista la razonable proporción con el costo de los mismos **27**, aún cuando esté destinada a solventar prestaciones de interés general **28**, la capacidad contributiva de cada contribuyente afectado **29**.

25. Tiempos de gastos municipales generales e indivisibles mínimos, incluso con funcionarios *ad honorem*.

26. CSJN Fallos 185:12, 192:20, 53, 139, 201:545, 234:663, 251:222, 267:176, 269:333, 270:427, 272:45, 279:76, 302:1425, entre otros. Casás “Presión fiscal e inconstitucionalidad”, Depalma, 1992, Tarsitano en “Estudios de derecho Constitucional Tributario” obra colectiva, Depalma, 1994, p.301 y ss, Naveira de Casanovas “El principio de no confiscatoriedad, estudio en España y Argentina”, ed. Mc Graw-Hill, Madrid 1997, entre otros.

27. CSJN Fallos 201:545, 281:339 y otros.

28. CSJN Fallos 181:264, 185:12, 192:139, 236:22, 251:51, etc.

29. CSJN Fallos 234:81, por ejemplo proporcional al valor de los inmuebles.

c) La Corte ha dicho que cuando su monto excede al costo del servicio, la tasa aparece como un impuesto encubierto ³⁰. Pero así también refutó que la porción del importe de una tasa que exceda al monto que se corresponda con la razonable y discreta equivalencia con el costo del servicio, deja de ser una tasa y se convierte en un impuesto ³¹, pretendiendo que ese excedente quede sujeto a examen de validez desde un ángulo distinto ³². Lo que sí debe tenerse presente es que si el monto de la tasa se desliga por completo del costo del servicio, deja de ser una tasa retributiva de servicios aunque así se denomine, correspondiendo entonces que su validez sea examinada de acuerdo con la naturaleza que en tal caso pasare a revestir ³³.

d) También ha decidido nuestra Corte Suprema que el principio de igualdad (art. 16 de la Constitución Nacional) no enerva la conformación de categorías de contribuyentes sometidos a una tasa diferenciada³⁴, lo que en el caso podría alegarse dado el monto fijo del tributo ante los precios distintos de las naftas, el gas oil y el gas natural comprimido o, si así se decidiera –como ocurre en el impuesto a la transferencia de combustibles, según se verá-, la existencia de montos fijos distintos para cada uno de estos productos.

Como principio, entiendo, no cabría negar la razonabilidad de tomar como medida del monto de la tasa a abonar, la cantidad de combustible que se adquiere, pues ella determina, en medida aceptable, la cantidad de uso que haya de hacerse –o de poderse hacer- de las autopistas. Por lo demás, ésta no sería una gravación *progresiva*, sino simplemente *proporcional*.

7. Sobre la base de cálculo de la tasa:

La ley tendría margen de discrecionalidad para seleccionar la base de cálculo de la tasa, y hasta sería ella una cuestión no justiciable, a condición, según se ha dicho, de que tal base de cálculo guarde razonable y discreta proporción con el costo del servicio, cuestión esta que sí, según se ha visto, sería justiciable.

30. CSJN Fallos 251:222 citando la expresión del Senador Weidmann al debatirse la ley de hidrocarburos 14.773.

31. CSJN 16.5.56 “Banco Nación c/Municipalidad de San Rafael”, Fallos 234:677, con extensa cita de Griziotti “Principio de las Finanzas”, 1949, p.206. El monto que exceda de lo razonable sigue siendo una tasa, y puede ser cuestionada si llega a ser confiscatoria.

32. O como ocurría en el fallo citado, en que el Banco pretendía una exención tributaria nacional por ese excedente, que sólo se otorgaba respecto de impuestos, no de tasas.

33. García Belsunce “Temas de Derecho Tributario”, Abeledo Perrot, 1982, p.219/230.

34. CSJN Fallos 243:98, 244:13, 248:287, etc..

La recomendación n° 12 de las XV Jornadas Tributarias de Caracas consiste en que *“Es de la esencia de la tasa que su base de cálculo se fije en función de la medición o cuantificación de alguno o algunos de los elementos que integran el hecho generador de la misma, pues de lo contrario la exigencia de la tasa como tal carecería de legitimidad, en especial en cuanto a la potestad para establecerla”*.

En el caso propuesto para el “Proyecto 10”, tomar uno a diez centavos por litro de combustible, parece estar de acuerdo con ambos parámetros. Guarda proporción con “la cantidad” de servicio real o potencialmente recibido ya que la cantidad de combustible es función aproximada de la extensión del recorrido. Y el combustible, precisamente por ello, presenta una vinculación más que aceptable con la construcción, conservación y mantenimiento de las autopistas, soporte del servicio de su utilización.

Aunque podrían estar más ajustadas en otra parte del informe, valgan aquí dos referencias:

Una, que refiera dos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de los EE.UU. que son cara y contracara del fenómeno que tratamos, en especial el de la razonabilidad del monto de la tasa:

La cuestión de la razonabilidad de una tarifa **35** es una cuestión eminentemente judicial, requiriendo para su esclarecimiento el debido proceso legal; y privar a una empresa del derecho de cobrar tarifas razonables por la producción y venta de gas, es privarla del uso de su propiedad, y en consecuencia de la propiedad misma” **36**. Desde el otro lado: “Mientras la empresa tiene derecho a una justa recompensa del valor razonable de su propiedad, los usuarios tienen derecho a pedir que no se les exija más que el valor razonable del servicio bajo tales circunstancias; el público no puede estar sometido a tarifas irrazonables con el objeto de que los accionistas puedan obtener dividendos” **37**.

La otra referencia son las recomendaciones de Jéze **38** respecto de lo que el producido de las tarifas debe retribuir para el prestador del servicio: a) *el interés y*

35. Las conceptualizaciones suelen superponerse para los precios y las tasas.

36. “New Memphis Gas & Light Co. vs. Memphis”, 1986.

37. “Goldfield Consolidated Water Co. vs. Public Service Commission of Nevada”, 1917. Para esta cita y la anterior, Herman Pritchett “La constitución americana” TEA, 1965, p. 787 y ss.

38. “Les contrats administratifs”, t.III p. 135 y ss.

la amortización de los capitales invertidos, b) los gastos de mantenimiento y renovación del material, c) los salarios del personal, d) los gastos de adquisición de materias primas, e) los diversos gastos de la explotación, f) los impuestos, g) el beneficio normal del concesionario. Esto, naturalmente, apuntaría *mutatis mutandi* al monto global del que debe resarcirse a los bancos financieristas, que deberá estar contenido en la ecuación monto de la tasa-tiempo de su vigencia, con cláusula de derogación o de cambio de destino del tributo 39 si un aumento del consumo de combustible respecto del previsto, o un eventual aumento de la tasa, anticipara los plazos de la amortización.

Dentro de estas pautas, la ley habrá de establecer la duración del tributo que analizamos según estime corresponde.

8. Acerca de la ventaja o beneficio:

Tradicionalmente la doctrina consideraba, en especial la de filiación económica, que la obtención por parte del sujeto pasivo de una ventaja o beneficio eran un elemento esencial de la tasa 40. Esta concepción ha sido definitivamente abandonada, en una reacción que se inicia con la crítica de A.D. Giannini 41.

En efecto, ya la jurisprudencia no toma en cuenta la ventaja o beneficio recibidos por el usuario del servicio prestado, para proporcionar en base a él el monto o proporción en que el mismo deba soportar el pago de la tasa 42. La ventaja o beneficio es más propia de la contribución de mejoras 43.

39. Lo que suele ser habitual (ley 23.548 art. 2º incs. c y d: “cumplido el objeto de creación de estos impuestos afectados, si los gravámenes continuarán en vigencia se incorporarán al sistema de distribución de esta ley”), y que merece mi crítica (cumplido el objeto de un tributo afectado, debe derogarse), más aún tratándose de una tasa, donde la afectación de lo recaudado al servicio prestado es esencial.

40. Berliri “Principios de Derecho Tributario”, trad.ed.Der.Financ., Madrid, 1964, vol. I p.447 y ss, Pugliese “Le tasse en la scienza en el diritto positivo italiano”, ed.Cedam, Padova, y hasta Jarach “Principi per l applicazione delle tasse di registro”, Cedam, Padova, 1937, que abandonara en “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, ed. Cangallo, cit., p.236.

41. “Instituciones de Derecho Tributario”, p.51. Seguramente ha contribuido la remanida referencia a la tasa que el reo debía pagar al verdugo por el *servicio* de decapitarlo.

42. Más allá de algunas equívocas expresiones contenidas en Fallos 279:76 cons.9º, lo que se confirma porque ninguno de los dos precedentes que cita -234:663 y 251:222- se refieren a este aspecto.

43. Como lo destaca universalmente la doctrina, pudiendo mencionarse a Marienhoff “Tratado de Derecho Administrativo”, Abeledo Perrot, 1991, t.II p.135.

También aquí las XV Jornadas del ILADT sentaron, como conclusión n° 4, la siguiente y que viene al caso: *“La percepción de una ventaja o beneficio por parte del contribuyente no constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa. Por el contrario, la consideración de la ventaja o beneficio que reporta la prestación del Estado es un elemento esencial del precio, dada su naturaleza contraprestativa”*.

De todas maneras, no me parece una cuestión demasiado relevante para los fines del presente informe, ya que en cualquier caso, el contribuyente, es decir el adquirente de combustible, ha de recibir la ventaja o beneficio –bien que pueda ser potencial-: de manera directa si utiliza la autopista, o de manera indirecta por las múltiples implicancias que se derivan de su existencia.

9. El principio de legalidad:

Siendo una especie del género tributos, es exigencia derivada de los arts. 4, 17, 52, 75 incs. 1° y 2°, 99 inc. 3° tercer párrafo y ccs. de la Constitución Nacional que también las tasas sean establecidas por ley⁴⁴.

La recomendación 3° de las XV Jornadas del ILADT ratifican el concepto: *“La tasa como especie del género tributo se encuentra sometida al principio de legalidad, debiendo contener la ley de su creación una descripción clara y precisa de la actividad que genera la obligación de pago, con indicación del sujeto pasivo y los elementos cuantificantes del tributo”*.

Alguna solitaria decisión de la Corte nacional⁴⁵, aceptando que la tasa sea creada por el Poder Ejecutivo, en el marco de una autorización de carácter general, ha sido terminantemente criticada por la doctrina⁴⁶, que en síntesis y en general concluye en que el servicio se presta en mérito al poder de policía, pero la tasa se establece en virtud del poder tributario del Estado, y por ende requiere de una ley en sentido formal y material.

44. Del Congreso en el orden nacional, de las Legislaturas en las provincias, por ordenanzas de los Consejos Deliberantes en los municipios. SCJN Fallos 312:394, 24.8.89 en autos “Promenade SRL c/Municipalidad de San Isidro”, por remisión al dictamen de la señora Procuradora Fiscal, y voto particular del Dr. Belluscio en “Cia. Química S.A. c/Municipalidad de Tucumán”, 5.9.89, Fallos 312:1575, cons. 7°; Villegas “Curso de Finanzas...” cit.p.90 n° 2.2., Casás en “Estudios de Derecho Constitucional Tributario” obra colectiva citada, p.111 y ss., Spisso “Derecho Constitucional Tributario”, Depalma, 1991, cap. X, entre otros.

45. Fallos 225:688.

46. Ver un compendio de las razones en Jarach, Jurisprudencia Argentina 1944 t.I p.773.

Sería una de las “demás contribuciones” a que se refiere el art. 4 de la Constitución Nacional, a dictarse por el Congreso en ejercicio de las atribuciones contenidas en el art. 75 inc.2°, con las finalidades genéricamente comprendidas en los incs. 13 y 18 del mismo art. 75.

10. Sobre la asignación del producido de la tasa:

Sin perjuicio de destacar la vinculación estrecha entre el punto anterior y el que sigue a fin de que no se los separe en el análisis, valga anticipar aquí un aspecto que puede tener relevancia.

Una postura doctrinal sostiene como esencial que el producido de la tasa se destine al sustento del servicio estatal por cuya prestación se cobra, alegando que de lo contrario se trataría de un impuesto 47. En otro sentido, se sostiene que producida la recaudación del gravamen cesa la fase financiera propiamente dicha, o particularmente tributaria, y nada de lo que ocurra después podría afectarla, ni desnaturalizar la esencia de lo que en ella haya ocurrido, pues el destino de los fondos y su administración son aspecto de orden presupuestario, no tributario 48.

La recomendación n° 10 de las XV Jornadas Tributarias, en las que algunos de los autores mencionados tuvieron directa intervención sobre el punto, dispone que *“La ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación. Si de las circunstancias relativas a la creación del tributo surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que se está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir con los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerla”*.

En el caso que se analiza, la cuestión no pareciera revestir demasiada significación, más que como apoyatura de la decisión de otorgar a la tasa de que se trata la más rígida afectación al financiamiento del servicio de autopistas, al punto que, según surge de la propia propuesta, las sumas serían directamente entregadas por los agentes de percepción a los bancos financieristas, mediante depósitos en la cuenta que disponga la propia ley, o el órgano en el que la ley delegue la atribución para hacerlo, sin riesgos de desviaciones posibles.

47. Valdés Costa “Curso de Derecho Tributario” 2° ed.p.160.

48. Villegas “Curso...” cit. 5° ed.p.92 n°4, del mismo autos “Verdades y ficciones en torno al tributo mencionado tasa” en La Información t.XXV p.5, Geraldo Ataliba “Hipótesis de Incidencia Tributaria”, San Pablo 1973, trad. García Mullin, p.183, Gómez de Souza “Ainda a distincão entre taxa e imposto” en Revista de Direito Público, San Pablo, n° 21 p. 299.

Más allá de todos los aspectos consignados, no podría negarse que el tributo tendría asignación exclusiva a fines estatales, dado que, en definitiva, las autopistas serán del patrimonio estatal, y estarán afectadas al uso público.

11. La afectación específica y la coparticipación federal:

Dado que la tasa ha de establecerse por ley del Congreso Nacional (punto 10), y que debe asegurarse su afectación específica rígida para el repago de la financiación de las autopistas pues es condición de la viabilidad del “Proyecto 10” (punto 11), encuentro importante consignar lo siguiente:

Es principio de la ley 23.548 de coparticipación federal **49**, y a diferencia de su antecesora **50**, que la masa coparticipable está compuesta por el producido de la recaudación de todos los *impuestos* nacionales existentes o a crearse, con las excepciones que se consagran en los cuatro incisos que siguen a su formulación: a) tributos aduaneros, b) tributos coparticipados por otros regímenes, c) tributos anteriores con afectación ya dispuesta, d) “impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte **51** a la realización de inversiones, servicios, obras, y al fomento de actividades, que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la Nación y las provincias. Dicha afectación deberá decidirse por ley del Congreso Nacional con adhesión de las Legislaturas provinciales y tendrá duración limitada”.

Hemos destacado la expresión *impuestos*, pues ella daría lugar a dos interpretaciones posibles, que no han tenido oportunidad de esclarecerse aún:

a). En una inteligencia, podría entenderse a esta expresión en un sentido no estrictamente técnico, como excluyente de las tasas y las contribuciones, sino genérico, vulgar, corriente, comprendiendo a ambas, como ocurre con la expresión *contribuciones* de los arts. 4, 52, 75 inc. 2º y ccs. de la Constitución Nacional, respecto de la cual nadie duda que se refiere a todo tipo de gravámenes **52**. Si esta interpretación prevaleciera, todos los tributos nacionales, aún las tasas y las contribuciones, y entre ellas la tasa que se proyecta, serían coparticipables entre la Nación y las provincias.

49. Que a pesar de la manda constitucional (disposición transitoria 6º de la reforma de 1994) de reemplazarla antes del 31.12.1996, seguirá vigente en tanto no lo sea efectivamente (art.15).

50. La ley 20.221, que en su art.1º mencionaba taxativamente cada uno de los impuestos nacionales coparticipados.

51. Como el inc. c) se refiere al pasado, este inc. d) se refiere al futuro.

52. No sólo a las contribuciones especiales, sino también a los impuestos y a las tasas.

b). La inteligencia posible, que en lo personal considero acertada, es que la expresión tendría su estricto significado técnico, y el producido de las tasas y las contribuciones nacionales no debería coparticiparse, en correspondencia, precisamente, con su propia naturaleza y finalidad, ya que no sería razonable que la Nación pudiera destinar sólo el 42,34 % de su producido a la financiación de los servicios o las obras para los que fueron sancionadas, y las provincias recibirían el 56,66 % de ese producido no teniendo ni servicios ni obras que financiar específicamente.

La opinión que asumo, de que la masa coparticipable está integrada sólo por impuestos, estaría respaldada al menos por tres consideraciones: a) por la intervención del Diputado Baglini en el debate parlamentario, que realiza el inventario de todos los tributos comprendidos en la generalizante redacción, y en él no aparecen ni tasas ni contribuciones nacionales ⁵³; b) porque no sería compatible con el carácter de tasa o de contribución especial –tributos creados al sólo efecto de solventar un servicio o una obra- que su producido se entregara a otras jurisdicciones –que no tienen que ver con el servicio ni con la obra-, lo que desfinanciaría los objetivos previstos, y dejaría sin causa ⁵⁴ las sumas recibidas por esas otras jurisdicciones; c) y porque el intérprete no puede presumir ligereza, desinformación, distracción, incapacidad o insolvencia en el legislador ⁵⁵, de donde si ha dicho “impuestos”, no puede haber querido decir también tasas y contribuciones, lo que, además, no se compadecería, según se ha dicho, con la estructura y la finalidad del sistema, elemento éste que es esencial en materia de interpretación ⁵⁶.

Pero de todas maneras, la cuestión está latente y debe ser advertida, porque si en mérito de alguna inadvertencia el tributo que se proyecta terminara siendo coparticipado, al objetivo previsto concurriría, con los actuales guarismos de la ley de coparticipación 23.548, solamente el 42 % del total, y si se aplicaran los porcentajes de la ley 23.966, como se verá, solamente hasta un 29 %.

53.- Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados, año 1987, p.4680.

54.- Sobre la causa de la obligación tributaria, incluida la especie tasa, ver Jarach “El hecho imponible” 3ª. ed. Abeledo Perrot, 1982, p. 99, 101,102.

55.-CSJN Fallos 197:142, 278:62, 300:1080, 301:460, 304:794, 1733, 1820, 307:528, 308:283, etc.

56.- CSJN Fallos 285:322, 288:416, 296:372, 297:142, 301:460, 311:193, entre muchos.

Con posterioridad a la vigencia de este texto de la ley 23.548, la reforma de 1994 ha agregado un inciso al de la Constitución Nacional, no existente en el anterior art. 67 de las atribuciones del Congreso, que es el inc.3° del hoy art. 75. Este nuevo inciso, agregado justamente después del 2° en el que se legitima la coparticipación federal y se le imponen recaudos precisos, consigna que corresponde al Congreso “*Establecer y modificar asignaciones 57 específicas de recursos 58 coparticipables, por tiempo determinado 59, por ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara*”.

Como se advierte, para la ley de coparticipación sólo puede establecerse la afectación específica del producido de tributos nacionales, que de otro modo integrarían la masa coparticipable, en acuerdo con las provincias. Para el nuevo inciso constitucional, en cambio 60, esa afectación puede establecerse unilateralmente por la Nación, ya sin necesidad del consentimiento de las provincias, bien que con las mayorías calificadas que se han mencionado 61.

De todas maneras, la cuestión planteada no afectaría al supuesto en dictamen, precisamente porque la autorización que el art. 75 inc. 3° confiere al Congreso es para afectar “recursos coparticipables”, mientras que la tasa que se proyecta no lo sería, de mantenerse el esquema normativo que hoy tiene la ley 23.548, según se ha sostenido, en tanto los recursos coparticipables son solamente los impuestos, y aquí se trataría de una tasa.

Si con base en una opinión distinta a la mía se temiera algún compromiso para la afectación pensada, a fin de que ésta no se viera comprometida lo más seguro sería bien que el tributo proyectado se establezca mediante el procedimiento del art. 75 inc. 3° (ley nacional por tiempo determinado, con mayoría de la mitad más uno de los miembros de ambas Cámaras), o mediante el del art. 2° inc. d) de la ley 23.548 (ley nacional que declare de interés nacional el “Proyecto 10”, que afecte su producido a la finalidad ya indicada, que establezca el tiempo limitado de su vigencia, y que cuente con las adhesiones de las leyes provinciales).

57.- La expresión técnicamente adecuada hubiese sido afectaciones. Así lo he sostenido en “La coparticipación federal en la reforma constitucional de 1994”, La Ley 1995-D p.977, habiendo recibido el respaldo de García Belsunce “El nuevo régimen constitucional tributario”, comunicación a la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales del 8.6.95, anticipo de Anales año XL, 2° época, n°33, p.11/12.

58.- Obsérvese que no se refiere a la especie “impuestos”, como la ley 23.548, sino al género “recursos”, la más amplia de todas, porque abarcaría también a los recursos no tributarios.

59.- Este recaudo estaría cumplido, ya que, por definición, el tributo se establecería por el tiempo del repago del crédito otorgado por los bancos a las empresas, según resulte de la ecuación económico-financiera que se establezca al efecto.

60.- Y ello resulta curioso atenta la manda de la ley 24.309 que autorizó la reforma constitucional, cuyo art.3° inc. A)habilita la discusión del tema para el “Fortalecimiento del federalismo”.

61.- La mitad más uno de los miembros integrantes –no de los presentes- de ambas Cámaras.

De mi parte, insisto en la postura sustentada: la tasa no estaría afectada por ninguna de ambas normas, al no ser impuesto coparticipable. Por lo demás, la “cláusula comercial” del art. 75 inc. 13° de la Constitución Nacional 62, vendría a reforzar esta conclusión, atento el carácter esencial e inmodificablemente interjurisdiccional que reviste el “Proyecto 10”, lo que lo colocaría en la esfera exclusiva de la Nación 63.

Antes de cerrar este punto, parece de interés, y esto se relaciona con lo ya tratado en el punto 5.d., hacer mención a que la Corte Suprema de Justicia de la Nación también ha acuñado el principio de *solidaridad federal*, extensión del ya tratado de la solidaridad, el cual se expresa en el Preámbulo de la Constitución Nacional y en los arts. 1,5,7,9,10,11,12,13,26,75 incs. 1° y 2° cuarto párrafo, 9° y 19°, 121, 122, 123, 124, 125 y ccs. de la misma, y que el Alto Tribunal ha proyectado, por ejemplo, al caso de la distribución de las costas judiciales en litigios entre distintos niveles del Estado 64.

Este principio, en el caso, lleva a tomar en cuenta que el “Proyecto 10”, que ha de ser de interés primigenio de las provincias, no podría ser financiado por ellas, no estaría a su exclusivo alcance, de modo que es esencial el concurso de la decisión nacional, y el aporte de los consumidores de combustibles en todas las latitudes, pues de otro modo no podría haber autopistas en zonas donde el nivel de tránsito está, y estará posiblemente por muchos años, debajo del nivel de los 20.000 vehículos por día.

Sin el concurso de manifestaciones de la *solidaridad federal*, como la que se analiza, no sería posible remover, nunca, la deformación estructural de la Argentina.

12.- El sujeto acreedor de la tasa:

Siendo una derivación del *imperium* del Estado, por principio éste es el sujeto activo de toda obligación tributaria, la que debe ser establecida por ley 65.

Ello no obstaría, entiendo, a que la propia ley pudiera disponer lo necesario para que se cumplan dos objetivos que parecen resultar esenciales al proyecto, en dos aspectos que son del todo trascendentes:

62.- “Corresponde al Congreso reglar el comercio con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí”, habiendo resuelto la CSJN desde siempre que la expresión comercio comprende al transporte (Fallos 179:42, 188:27, 48, 114, 191:502, 278:210, 279:33, 280:388, 298:392, 299:29, 300:650, 1019, 306:518, 308:2153, 311:1365, entre muchos otros).

63.- Art. 75 incs. 13° y 18° de la Constitución Nacional.

64.- CSJN 4.9.90 “Buenos Aires, Provincia de c/Estado nacional s/cobro de australes”, B.684, L.XXI.

65.- Giuliani Fonrouge “Derecho Financiero” t.I p.429, Jarach “Finanzas Públicas y Derecho Financiero” p.232, Villegas “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” p.254, entre otros.

a) De un lado, la liberación total del Estado respecto del desenvolvimiento del proyecto: ni ejecutar las obras, ni desembolsar dinero, ni firmar avales ni otro tipo de garantías, ni recaudar tributos; simplemente dictar la ley, a los treinta meses tener la primera autopista habilitada y luego cada tres meses una más, conservando en plenitud, desde luego, las atribuciones inherentes a su poder de policía, mientras el pago de las autopistas transita por otros carriles que no son su preocupación.

b). Del otro lado, que la/las adjudicatarias de la licitación sean las titulares directas del tributo, en las condiciones, con los alcances y demás modalidades que imponga la ley, para lo cual se podría recurrir a mecanismos semejantes a los que se han utilizado respecto de entes paraestatales reguladores de la economía que hemos conocido –Junta de Carnes, de Granos, etc.-, o de los Colegios –de abogados, de profesionales en Ciencias Económicas, etc.-, los sindicatos, las cajas de jubilaciones antes del ANSES, las tasas que por ley perciben los Escribanos a cargo de los Registros de la Propiedad Automotor, etc., o en el Uruguay la ley 10.062 que organiza la Caja Notarial creando el “montepío notarial”, la ley 12.997 de la Caja de Profesionales Universitarios y crea diversos tributos que se recaudan por medio de timbres, la ley 7.830 de la Caja Bancaria que crea un impuesto sobre las colocaciones financieras, etc., sujetos que, sin tener potestad tributaria, han sido o son sujetos activos de las obligaciones de las que son titulares en virtud de ley, pudiendo exigir su cumplimiento, directamente, a los obligados ⁶⁶ y entre ellos, en el caso, a los agentes de percepción.

El art. 1º del ya citado Modelo de Código Tributario para América Latina, establece en su art. 1º “Las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos y a las relaciones jurídicas emergentes de ellas. También son aplicables a las obligaciones legales establecidas a favor de personas de derecho público no estatales, siempre que no existan disposiciones especiales”.

Y la Comisión Redactora, al fundar este texto, manifiesta: “El primer apartado de este artículo propone aclarar que el Código será aplicable a todos los tributos, sin excepción alguna, incluyendo por lo tanto los derechos de aduana y gravámenes conexos, cuya regulación legal frecuentemente es objeto de previsiones especiales. El segundo apartado tiene por objeto extender la aplicación del Código a aquellas prestaciones acerca de cuya naturaleza jurídica tributaria existen discrepancias, pero que a juicio de la Comisión responden a los mismos o muy

66.- Sobre el tema puede verse Giuliani Fonrouge “Derecho Financiero” t. I p.430, y Valdés Costa “Curso de Derecho Tributario” p. 74.

similares fundamentos y finalidades. En tal caso, se encuentran las contribuciones de seguridad social y las de índole sindical o gremial, que en muchos países son atribuidas a personas de derecho público que no integran la estructura estatal. Para estas situaciones, la aplicación del Código es subsidiaria, ya que debe prevalecer la legislación especial que al respecto exista dictada para atender las características específicas de dichas prestaciones”.

En este orden de razonamientos deberá adentrarse la ley para dar solución concreta a los aspectos planteados que son de marcada relevancia.

13.- El agente de percepción:

El sistema propuesto, consistente en una tasa de monto fijo incluida en el precio de los combustibles, no sería viable sin la actuación de agentes de percepción.

Los agentes de percepción, designados por la ley 67, son personas que, por razón de su actividad, oficio, profesión, o sus funciones, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar la percepción del tributo correspondiente de parte del obligado directo 68.

La regla que los contiene en materia de responsabilidad, indica que: a) los agentes de percepción son responsables directos en la condición recibida de la ley, b) efectuada la percepción del tributo se convierten en únicos responsables cesando la responsabilidad del contribuyente percibido, c) y de no realizar la percepción responden solidariamente con el contribuyente 69.

67.- Admitiéndose que lo haga la Administración mediando autorización de la ley.

68.- Modelo de Código Tributario, cit., arts. 30 y 31 y comentarios de la Comisión Redactora. En sentido coincidente, Valdés Costa “Curso...” cit. p. 339, 341 y ccs., Villegas “Los agentes de retención y percepción en el Derecho Tributario”, Depalma, 1976, p. 253 y ss. Queda entendido que el agente de retención es aquel que debiendo hacer un pago al contribuyente, por exigencia de la ley amputa una parte de él para entregarla al fisco por una deuda de éste; y el agente de percepción es quien debiendo recibir una suma del contribuyente, por exigencia de la ley le añade un importe para entregarlo al fisco por una deuda de éste.

69.- Id. Nota anterior.

El agente de percepción, en el esquema que se proyecta, efectuará la percepción del tributo para el concesionario, a quien lo debería entregar en plazo cierto, todo conforme lo establezca la ley.

Lo que será necesario determinar en la ley que establezca el tributo, es si se designa agente de percepción solamente a las refinerías, si también a los mayoristas de combustibles, -como según se verá lo hace la ley 23.966-, o si también se incluiría a los titulares de estaciones de servicios que no fueran de propiedad de ninguno de ambos, sino de terceros, lo cual podría resultar un engorro para la funcionalidad del sistema.

14.- El actual impuesto a los combustibles:

Resulta de interés por su similitud formal con el régimen propuesto para financiar el “Proyecto 10”, señalar que la ley 23.966 establece, 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 tipos de nafta que se indican, de origen nacional o importado 70.

Declara sujetos pasivos 71 del tributo a las empresas refinadoras y a las comercializadoras mayoristas, que deberán liquidar mensualmente mediante declaraciones juradas las sumas correspondientes, con las modalidades que establece la ley y que no vienen al caso.

También aquí el importe del tributo consiste en una suma fija por litro 72, pudiendo ser de interés consignar los tres datos siguientes:

La ley faculta al Poder Ejecutivo para incorporar al gravamen otros productos que sean utilizables como combustibles (art. 4° *in fine*).

70 Arts. 1° y 4°.

71 Art. 3°, aunque en el art. 14, con mayor propiedad, los denomina responsables.

72 \$ 0,2878 en la nafta sin plomo hasta 92 RON, \$ 0,2878 en la nafta con plomo hasta 92 RON, y \$ 0,3865 en la de más de 92 RON, la nafta virgen, la gasolina natural, solvente y aguarrás, y \$ 0,12 en el gas oil, el diesel oil y el kerosene, montos que consigno por la eventual utilidad que pueda revestir su cotejo con el de la tasa que se proyecta.

También faculta al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos a aumentar hasta en un 25% y a disminuir hasta un 10 % los montos indicados en el art. 4° cuando así lo aconseje el desarrollo de la política económica, facultad que podrá ser ejercida con carácter general o regional, para todos o algunos de los productos gravados (art. 5°).

E igualmente lo faculta a modificar los montos del impuesto cuando la relación porcentual entre tales montos y los precios al público experimente un deterioro superior al 10 % comparado con la relación existente al entrar en vigencia la ley (art. 6°).

A los llamados sujetos pasivos, o responsables, que en realidad son agentes de percepción, a los obvios fines de asegurar la recaudación del tributo, se los reviste de máxima severidad, no rigiendo para ellos ni la determinación de oficio, ni la posibilidad de frenar por una vez la aplicación de la ley penal tributaria, pudiendo discutir la existencia y la exigibilidad del tributo sólo en el ámbito de la acción de repetición (art. 7°).

15. Su régimen de coparticipación:

La descripción efectuada en el punto anterior no sería completa, ni del todo útil a este informe, si no se advirtiera que el impuesto sobre combustibles líquidos de la ley 23.966 tiene un sistema de distribución interjurisdiccional ⁷³, y de afectación específica, que juegan en una suerte de atribución primaria y secundaria.

Por el art. 18, el producido del impuesto se distribuye en tres partes que, tomando los guarismos establecidos para regir a partir del 1.1.96, son del 29 % para la Nación, también del 29 % para el conjunto de las provincias, y del 42 % para el Fondo Nacional de la Vivienda (FONAVI).

⁷³ Es, por tanto, una de las excepciones a la generalidad de la masa coparticipable de la ley 23.548, prevista en inc. b) de su art. 2°: “aquellos cuya distribución entre la Nación y las Provincias esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación”. Ello es recordado expresamente por el art. 20, segundo párrafo, de la ley 23.966.

Por el art. 19, el cupo de las provincias se distribuye de la siguiente manera:
a) 60 % para vialidad provincial según los porcentuales del art. 23 dec. Ley 505/58;
b) 30 % según los porcentuales de la ley 23.548, con afectación a obras de infraestructura de energía eléctrica y/u obras públicas; c) y el 10 % para el Fondo de Desarrollo Eléctrico.

Lo manifestado guarda relación con algunos de los aspectos que hemos ido tratando:

1) En un sentido, permite confirmar la validez de que lo recaudado de los adquirentes de combustibles se afecte a destinos variados, en el caso caminos, energía, y electricidad, ya que esto ha sido establecido por ley nacional y aceptado por todas las provincias ⁷⁴.

2) En otro sentido, que tratándose de un impuesto es objeto de afectación específica, en el caso menos específica que la que tendría la tasa que se proyecta, ya que la vinculación entre combustible y autopista es sin duda más intensa que la que liga al combustible con la energía o la electricidad.

3) Y tercero, tomar en cuenta que tratándose de un tributo de grandes semejanzas con el proyectado, ha sido objeto de coparticipación.

Esto último, entiendo, daría lugar a la argumentación de que en el caso del “Proyecto 10” se trata de una red de autopistas que por su dimensión, su trazado, y su interconexión, es un emprendimiento necesariamente nacional ⁷⁵, que no podría realizarse ni financiarse de otra manera, y que se vería frustrado si el producido del tributo que se proyecta fuese coparticipado.

Por lo demás, habrá de tenerse en cuenta que la totalidad de la red de autopistas será ejecutada en territorio de las provincias, ya que no hay obras

⁷⁴ La Ley 23.966, también es una “Ley convenio”, como la 23.548.

⁷⁵ Art. 75, inc. 13° de la Constitución Nacional.

previstas en la Ciudad de Buenos Aires. De tal modo, son obras que se hacen *en*, y esencialmente *para* las provincias, o se a que en la economía real del proyecto puede considerarse que el cine por ciento de los fondos se destina a las provincias, aún cuando en obras y no en dinero. Ello, además, se debe a la propia naturaleza del proyecto, de concepción y ejecución necesariamente nacional, como lo fueron en su hora los ferrocarriles, o los teléfonos, al ser una obra que no sería siquiera pensable dependiendo de decisiones aisladas, difícilmente armonizables o coordinables en un sistema racional y en un tiempo dado, dando lugar infinitas posibilidades de tramos inconexos.

16. Reparación del “vaciamiento vial” del impuesto a los combustibles:

Examinada a grandes trazos la evolución de este impuesto, se observa lo siguiente:

El decreto-ley n° 505 del 16.1.1958 creaba el Fondo Nacional de Vialidad que se abastecía con diversos tipos de aportes 76, y cuyos fondos se asignaban a fin exclusivamente vial 77. Es decir, recursos que se tomaba del precio de los combustibles pero además también se tomaban de otras fuentes, y hasta había aportes provenientes de rentas generales, todo lo cual, el 100 %, se destinaba exclusivamente a caminos.

76 Art. 18: a) 35 % del precio de la nafta y el gas oil, b) una suma fija por litro de todo otro combustible líquido derivado del petróleo, c) otra suma fija sobre aceites lubricantes, d) suma fija por kg. de cubiertas, e) los recursos el art. 14 de la ley 14.385, f) el tributo aplicado a las propiedades beneficiadas por las carreteras, g) el producido de la venta de máquinas y herramientas no necesarios y los sobrantes de inmuebles expropiados, h) un aporte de rentas generales, i) el producido de la venta de títulos que se autorice a emitir para obras de vialidad, j) rentas de títulos y sumas acreedoras, k) multas por incumplimiento de contratos, l) el peaje que se establezca, m) cesiones, donaciones, legados y todo otro recurso no especificado...

77 Art. 21: 65 % para el sistema troncal de caminos nacionales (Fondo I), 35 % para carreteras provinciales complementarias del mismo (Fondo II). Art. 22: El Fondo I se distribuía a) 90 % para construcción, reconstrucción, mejoramiento y conservación de la red troncal nacional y obras anexas, b) y 10 % para incentivar la construcción de carreteras internacionales, en parques nacionales y reservas, y de acceso a establecimientos de utilidad nacional; el Fondo I. a) se atribuía 30 % por partes iguales entre las Provincias y Tierra del Fuego, 30 % por superficie entre las provincias, territorios nacionales y la Capital, 20 % por población, y 20 % por consumo de nafta y gas oil; el Fondo II se distribuía entre las provincias 30 % en partes iguales, 20 % por población, 20 % en proporción a las inversiones viales propias, y 20 % por consumo de nafta y gas oil.

La ley 16.657 de 1964 modifica al dec. Ley 505, y entre otros aspectos destaco que sustituye el tributo central de aquél, y en especial, en lo que importa destacar aquí, cambia su destino: 33 % para el fondo nacional de vialidad, 14,5 % para los fondos provinciales, 35 % para el fondo nacional de la energía eléctrica, y 17,5 % para rentas generales. O sea, se suprimieron una serie de recursos adicionales manteniendo el aporte exclusivo de los combustibles, y se detrae del destino vial el 52,5 % de la recaudación, quedándole sólo el 47,5 %.

La ley 17.597 de 1968 confirma básicamente este último esquema de distribución: 48 % para el fondo nacional de vialidad, 14,5 % para los fondos provinciales, 2,5 % para un fondo especial provisorio que administraría la Nación, y 35% para el fondo nacional de la energía eléctrica. El destino vial se eleva al 65 %.

En la ley 23.966 de 1991, como hemos visto, los fondos con destino vial se reducen nuevamente al 60 %, siendo el resto para energía.

De tal manera, el sistema de repago de la financiación del “Proyecto 10”, mediante un tributo que consista en un precio fijo por litro de combustible, y tenga como único e inmodificable destino la construcción, mantenimiento y conservación, con un trazado federal, integrador, vendría a reparar en algo el proceso reseñado, de resultas del cual, -culpas y justificaciones al margen-, se constata un marcado atraso caminero, y una acentuada distorsión en sus trazados.

17. En síntesis:

De lo que queda expuesto se desprenderían las siguientes conclusiones básicas:

- a) El tributo proyectado, a establecerse por ley, sería una tasa.
- b) El servicio, que sería el de utilización de las autopistas, debería tenerse por efectivamente prestado, en tanto al comenzar su vigencia las autopistas ya estarían habilitadas.

- c) Es suficiente con que el servicio esté efectivamente a disposición plena del eventual usuario.
- d) Una suma fija dentro del precio del combustible, guardaría vinculación suficiente con el servicio de utilización de las autopistas.
- e) La suma de un centavo por cada 1.000 km. habilitados, parece guardar la razonable proporción exigida.
- f) Aunque nadie usaría el servicio sin pagar, el hecho de que haya quienes paguen el tributo y no usen el servicio, no afecta la legitimidad de las tasas en tanto el mismo les esté efectivamente disponible.
- g) La obtención de ventaja o beneficio no hace a la esencia de la tasa.
- h) La afectación de la recaudación al repago de las obras, satisface el recaudo propio de las tasas.
- i) La tasa no estaría comprendida en la coparticipación, ni necesitaría las mayorías del art. 75 inc. 3° de la Constitución Nacional.
- j) La ley podría designar sujeto acreedor de las tasas a al concesionaria de la obra, a quien el agente de percepción debería entregarle la recaudación.
- k) La ley debería prever lo atinente a asegurar los intereses y los derechos de los sujetos involucrados en la forma que estime más idónea.

Esperando que estas consideraciones le resulten de alguna utilidad, lo saludo muy atte..

ENRIQUE G. BULIT GOÑI