

UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION
INSTITUTO DE LA HACIENDA PUBLICA

CUADERNO N.º 7

**LA FUENTE DE LA OBLIGACION
TRIBUTARIA EN LA TASA**

P O R

JUAN EDUARDO AZZINI

Director del Instituto

**APARTADO DE LA 'REVISTA DE
DERECHO FINANCIERO Y DE
HACIENDA PUBLICA' DE
MADRID, N.º 15**

**MONTEVIDEO
URUGUAY
1955**

El Instituto de la Hacienda Pública es un centro de investigación dependiente de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República.

Su biblioteca y sus archivos pueden ser consultados por todos aquellos investigadores, profesores, estudiantes y funcionarios, que lo deseen en el local del mismo, calle Tristán Narvaja N.º 1546.

El Instituto de la Hacienda Pública está en condiciones de evacuar consultas y prestar asesoramiento a todo organismo público o privado y a toda persona que lo solicite.

Se acepta el canje de publicaciones relativas a la materia de la especialización del Instituto.

Toda correspondencia debe dirigirse a :
Dr. JUAN EDUARDO AZZINI.
Instituto de la Hacienda Pública.
Tristán Narvaja 1546.
Montevideo, Uruguay.

Es un principio conocido que la fuente de la obligación tributaria es la ley. Al respecto no existen discrepancias doctrinarias ni problemas positivos.

Pero generalmente se confiere una excesiva valorización al impuesto dentro de los tres tributos clásicos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) lo cual ha podido llevar —si no en doctrina pero sí en la práctica— a situaciones confusas con respecto a la necesidad de la ley para la creación o modificación de tasas.

En nuestro país se ha cuestionado en repetidas oportunidades la competencia del Poder Ejecutivo para la creación o modificación de tarifas de correos, telégrafos y comunicaciones. Y en la mayoría de los casos se ha procedido sin la autorización del Poder Ejecutivo, es decir, sin existencia de una ley.

El Instituto de la Hacienda Pública contribuye con el presente estudio a sistematizar técnicamente tal aspecto.

JUAN EDUARDO AZZINI

*Director del Instituto de Finanzas
de Montevideo*

LA FUENTE DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN LA TASA

*Separata del número 15 de la
«Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública»*



EDITORIAL DE DERECHO FINANCIERO
SERRANO, 16
MADRID
1954

LA FUENTE DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LA TASA

SUMARIO: 1. *Introducción.*—2. *Generalidades sobre la fuente de la obligación tributaria.*—3. *Evolución y contenido de la tasa.*—4. *La tasa como ingreso tributario.*—5. *Nacimiento de la obligación por concepto de tasa.*—6. *La realidad constitucional en el Uruguay.*—7. *Las clasificaciones presupuestales.*—8. *Conclusiones.*

1. En repetidas oportunidades se ha discutido en el Uruguay la competencia del Poder Ejecutivo para crear o modificar tarifas de correos, telégrafos y radiocomunicaciones.

Nos proponemos demostrar a la luz de la doctrina y de la realidad positiva nacional y extranjera, que tales tarifas no pueden ser modificadas sino por el Parlamento por cuanto se trata de tasas, cuya fuente radica exclusivamente —como toda obligación tributaria— en la ley.

2. La obligación tributaria tiene como fuente la ley (obligación *ex-lege*). La ley crea el tributo, es decir, establece el estatuto general objetivo.

Desde luego que la obligación tributaria nacida en la ley se perfecciona luego por el hecho generador y se concreta en el “acertamiento”, el primero como surgimiento de la ocasión prevista en la ley y el segundo como determinación del asiento y como constatación de la existencia de la obligación.

Pero siempre es la ley —o una norma con fuerza de ley— la

fuente de la obligación tributaria. El hecho generador por sí solo no crea la obligación si no hay ley tributaria. Y en cuanto al "acertamiento" es complementario de la ley y no sustitutivo de ella.

El planteamiento del surgimiento de la obligación tributaria no ofrece mayores problemas doctrinarios ni positivos en lo que se refiere al impuesto. Pero generalmente se valoriza demasiado la posición del impuesto dentro de los tributos, al punto de absorber totalmente esa categoría. No podemos olvidar que también la tasa es un tributo, y que, como tal, tiene su exigencia legal de nacimiento.

3. La tasa, como categoría de ingreso público, aparece claramente enunciada con el gran sistematizador alemán Kurt H. Rau. Es cierto que algunos tratadistas anteriores se referían a una categoría un tanto difusa de ingresos que llamaban ingresos "accidentales", "casuales" o "particulares" (Justi, Adam Smith, Sonnenfels, Fulda), por cuyas características generales podrían asimilarse a las tasas, pero en realidad ninguno de ellos la tipifica.

Es Rau quien, sin edificar, sin embargo, una teoría de las tasas, como harán sus continuadores, tuvo el mérito de haber concretado una distinción entre las tasas, a las cuales por vez primera denomina (Gebüren) y los impuestos (Steuern). Posteriormente, los autores alemanes se preocupan de desarrollar y pulir el concepto básico sentado por Rau, elaborando su naturaleza financiera (Stern, Wagner, Roscher).

El ingreso que "descubriera" Rau en sus "Grundsätze Der Finanzwissenschaft" es considerado más tarde como impuesto especial, como impuesto indirecto, como derivado de la antigua regalía, no faltando quien discuta la razón de su propia existencia (1).

No obstante estas posiciones negativas, la doctrina italiana especialmente ha ido elaborando la moderna concepción financiera de la tasa, que fluye de las diversas definiciones que de ella formulan los autores.

(1) Bastable ("Public Finance", págs. 155 y sigs. y 240 y sigs.) llega a afirmar que las tasas (*fees*) participan de los impuestos y de los ingresos del dominio, de modo que son en determinadas ocasiones impuestos y, en otras, ingresos de dominio. Considera a las tasas como una categoría confusa que no necesita separación, siendo solamente un "suplemento" de los demás ingresos, posición justamente combatida por Seligman cuando manifiesta que los autores que como Bastable desean descartar a las tasas como fuente de recursos conjuntamente con el impuesto dan un paso atrás y abandonan una distinción que remonta a Adam Smith. A su vez, Tangorra, que dedica una buena parte de su obra (*Trattato di Scienza della Finanza*) al estudio de las tasas, las considera como un instituto "cuasi" financiero similar a los precios, y del cual debería ocuparse la economía y no las finanzas.

Flora ve en la tasa una prestación satisfecha por los particulares al ente público según su individual y efectivo consumo de los servicios públicos.

Pugliese define la tasa como un tributo (una prestación obligatoria) pagada al Estado por quien disfruta de un modo particular de los servicios jurídico-administrativos, cuya gestión es inherente a la soberanía del Estado, definición que acepta Griziotti.

Romano las considera como prestaciones que se pagan en compensación de una cierta utilidad, irrogada directamente al particular por el ente administrador y que importan siempre una obligación de derecho público.

Wagner define las tasas como las cargas que pagan los individuos o grupos de individuos al Estado, cuyo monto y modalidades son fijadas arbitrariamente por el poder público como contraprestación especial de un servicio dado, definición que comparte y amplía Shirras (2).

De todas estas definiciones extraemos los elementos dominantes en esta categoría de ingreso: prestación obligatoria, por un servicio jurídico administrativo, de carácter individual y monopolizado por el Estado.

4. La tasa es, pues, un ingreso de derecho público, un ingreso tributario, y como tal, coactivo.

La idea del contrato de derecho privado en las tasas no es aceptada por la mayoría de los tratadistas, ya que no existe la condición de igualdad jurídica entre el Estado, poder soberano que *impone* un tributo y no que *establece* un precio contractual, y el individuo que utiliza el servicio.

El carácter tributario de la prestación nos dice que “repugna” —según la feliz expresión de Pugliese— a los tributos el dejar librado a los contribuyentes su pago. Y la pretendida voluntariedad del pago de la tasa no tiene consistencia. En los hechos —observa De Francisci (3), se reduce a pedir un servicio al Estado, voluntariedad sólo aparente, porque, dado el monopolio estatal,

(2) Véase: FEDERICO FLORA, *Manual de Ciencia de la Hacienda*, vol. I, página 198; MARIO PUGLIESE, *Le tasse nella Scienza e nel Diritto Positivo Italiano*, página 47; BENVENUTO GRIZIOTTI, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, pág. 386; SANTI ROMANO, *Principii di Diritto Amministrativo Italiano*, pág. 353; ADOLF WAGNER, *Traité de la Science des Finances*, vol. II, página 16; FINDLAY SHIRRAS, *Science of Public Finance*, vol. I, pág. 202, etc.

(3) Véase: DE FRANCISCI, GERBINO, en el *Primo Trattato Completo di Diritto Amministrativo Italiano*, vol. IX, parte II, págs. 305 y sigs.

absoluto, total y permanente, el particular en trance de necesitar un servicio dado no puede sustraerse a su demanda, y en ese momento debe atenerse a todas las condiciones impuestas por el Estado.

Ese monopolio lo asume el Estado no por razones de conveniencia económica (empresas públicas), sino por su calidad de ente soberano de derecho público. Pugliese (4) habla de un monopolio originario absoluto sustraído a las leyes de la economía privada de cambio, en virtud del cual los servicios prestados por el Estado no pueden serlo por empresas particulares, no tanto por la prohibición expresa de la ley como porque tales servicios pierden su utilidad para el ciudadano si no son prestados por el Estado.

En esta forma, la libertad del usuario de no utilizar esos servicios es puramente ilusoria, porque siendo ellos, como son, indispensables para el desenvolvimiento de la vida social, renunciarlos significa renunciar a buena parte de los beneficios sociales. Necesariamente, afirma Tangorra, el consumo de esos servicios especiales debe resultar en mayor o menor grado un consumo coactivo. Dejar el consumo a plena libertad del particular equivaldría a dejar la realización de los intereses colectivos a la discreción o al capricho individual, lo cual es abiertamente contrario a la esencia misma del Estado (5).

Quienes no quieren ver en la tasa la coacción directa, la obligatoriedad impuesta clara e indubitablemente, tienen una noción rígida de obligatoriedad, se ciñen a un concepto puro, haciendo abstracción del medio en el cual se desarrolla ese concepto. El razonamiento que siguen es simplista: en el impuesto, es obligatorio el pago, se utilice o no el servicio; en la tasa, en cambio, si no se utiliza el servicio no aparece ninguna obligación. Pero no vale decir que el particular puede remover de sí esta obligación privándose de la prestación. La fuerza coactiva del Estado obra, no sobre su determinación volitiva, sino sobre la sensación de necesidad que el particular desea satisfacer (6). La remoción del tributo deja sin apagar

(4) Véase: PUGLIESE, *Derecho Financiero*, pág. 42, y *Le Tasse*, págs. 33 y siguientes, donde nos muestra la antítesis entre un monopolio no necesario (caso de las Empresas públicas) y uno necesario (caso de las tasas), que bajo ciertos aspectos podría parangonarse a un monopolio de hecho en cuanto que tal monopolio es conexo a la noción de Estado y constituye uno de los atributos inseparables de la soberanía de cada Estado para que exista como tal.

(5) VICENZO TANGORRA, *Trattato di Scienza della Finanza*, págs. 537 y sigs.

(6) GUSTAVO INGRESSO, en su *Istituzioni di Diritto Finanziario*, vol. II, págs. 23 y sigs., vierte interesantes conceptos sobre esa pretendida remoción de la obligación y sus efectos sobre las necesidades del particular.

la necesidad. El “estado de pena” de De Vitti, se mantiene. Existe entonces lo que Ingrosso denomina “presión psicológica de la ley tributaria” y que otros autores llaman “poder coactivo moral”.

Pugliese pone de relieve que los que defienden con mayor calor la tesis de la voluntariedad no ven en la tasa un tributo, sino un fenómeno de cambio, un precio y recalca que la tasa no es tal precio, porque corresponde a prestaciones propias y exclusivas del Estado y que tienen por objeto, no una entidad económica—como los precios—, sino una entidad jurídica.

Ese ingreso de carácter tributario se presta por un servicio administrativo capaz de individualizarse. Al prestar ese servicio, la administración desarrolla una actividad especial en la cual se produce conjuntamente una utilidad general y otra individual; “el uso individual es el que determina la ventaja colectiva, aunque ésta sea el objetivo principal de la prestación” (7).

5. No queda duda, pues, de la característica tributaria de la tasa (8). Luego no puede tampoco existir discusión sobre la fuente de la tasa. El nacimiento de la obligación tributaria de la tasa está en la ley. Es el conocido principio de derecho tributario “Nullum tributum sine lege”. Sin ley que lo crea no puede existir tributo, en nuestro caso, tasa.

La doctrina es unánime y categórica en esta posición. Pugliese (9) se refiere a las tres categorías clásicas de ingresos tributarios (impuestos, tasas y contribuciones especiales), destacando una característica común: el de ser tributos cuya recaudación de parte del Estado, aun cuando diversamente presentada y condicionada, encuentra su fundamento en normas de derecho público y no en relaciones, de cualquier género, de derecho privado; y después de destacar la necesidad de la ley para introducir o modificar una tasa, como requisito previo y básico, sin el cual no existe tasa, cita las opiniones coincidentes del Cammeo, Racioppi, Brunelli, Romano, Orlando, Saltelli, Arangio Ruiz, etc.

Giannini define a la tasa como una prestación pecuniaria debida

(7) VICENZO TANGORRA, op. cit., pág. 541.

(8) Un desarrollo más profundo de este tema puede verse en: JUAN EDUARDO AZZINI, *La tasa, prestación obligatoria*, en la “Revista de Economía, Finanzas y Administración” de julio de 1944.

(9) *Le tasse nella scienza e nel diritto positivo italiano*. Padova, 1930, página 83 y sigs.

Con todo, si doctrinariamente quedara alguna duda, a la luz de nuestra realidad presupuestal, los ingresos por servicios postales telegráficos, radiográficos, etc., *siempre han sido clasificados como tasas.*

En efecto, la nueva clasificación de los ingresos públicos de nuestro presupuesto, dada por el Ministerio de Hacienda en el año 1950 (16), incluye en el Grupo 2.02—"Tasas de Correos y Telégrafos"—, las distintas tasas postales, telegráficas y de radiocomunicaciones.

La clasificación efectuada con carácter de estudio e información —aunque sin llegar a integrar el documento presupuestal— por el mismo Ministerio de Hacienda en el año 1944 (17), agrupa los ingresos de nuestro presupuesto, de acuerdo a la clasificación de Findlay Shirras, en ingresos impositivos e ingresos no impositivos, y dentro de estos últimos incluye las tasas, entre las que aparecen las de correos, telégrafos y radiocomunicaciones.

La Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, en un trabajo de Seminario del año 1939, titulado "Desarrollo de los ingresos públicos nacionales" (18), clasifica en el Grupo 2.00 las tasas de nuestro Presupuesto, apareciendo en el concepto 2.01 las "Tasas de Comunicaciones y Transportes", donde se encuentran los productos de correos y los de telégrafos.

En cuanto a la clasificación de los ingresos del Presupuesto del año 1953, no puede orientarnos al respecto por tratarse de una clasificación híbrida, carente de criterio técnico y con confusa terminología. Los ingresos de Correos, Telégrafos y Radiocomunicaciones aparecen en ella en los conceptos "Rentas de Correos" y "Rentas de Comunicaciones" que, como vemos, no expresan categoría financiera alguna.

8. Concluyendo, podemos sintetizar todo lo expresado en la forma siguiente:

a) La doctrina no es totalmente coincidente en cuanto a la naturaleza financiera de las prestaciones abonadas por los usuarios de los servicios de correos, telégrafos, radiocomunicaciones, etcétera, aunque una gran parte de ella sostiene que se trata de

(16) "Boletín Informativo del Ministerio de Hacienda", diciembre de 1950.

(17) "Boletín Informativo", febrero y julio de 1944.

(18) "Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración", número 2, diciembre de 1940, pág. 31.

tasas. Pero nuestra estructura presupuestal es concluyente a través de las distintas elaboraciones administrativas y de investigación, realizadas con criterio técnico.

b) Las características generales de la tasa, como ingreso de derecho público, la incluyen entre los tributos, siendo así coactiva y radicándose su fuente en la ley. La doctrina es abundante en ejemplos de esta posición.

La Constitución de la República establece expresamente el requisito previo, tanto en materia nacional, como municipal, de la sanción legislativa.

c) Las tasas por nuevos servicios postales, telegráficos o radio-gráficos, así como la modificación de las tasas vigentes por servicios anteriores, deben ser fijadas por el Poder Legislativo, no pudiendo el Poder Ejecutivo escapar a la órbita de sus facultades administrativas que le autorizan solamente a la iniciativa, es decir, la proposición, careciendo de competencia para la sanción.

JUAN EDUARDO AZZINI

Director del Instituto de Finanzas de Montevideo



PUBLICACIONES DEL INSTITUTO

“Cuaderno N. 1”. — “Naturaleza Financiera del Aporte Patronal para Asignaciones Familiares”. — Cr. Juan Eduardo Azzini.

“Cuaderno N.º 2”. — “Las Clasificaciones Presupuestales en el Uruguay”. — Cr. Hugo A. De Marco.

“Cuaderno N.º 3”. — ‘Significado del Presupuesto en el Estado Moderno’. — Cr. Juan Eduardo Azzini.

“Cuaderno N.º 4”. — “Parafiscalidad Social y Profesional en la República O. del Uruguay”. — Cr. Hugo A. De Marco.

“Cuaderno N. 5”. — “Las Organizaciones Internacionales de Finanzas Públicas”. — Cr. Juan Eduardo Azzini.

“Cuaderno N.º 6”. — “Naturaleza Financiera del Ingreso Cambiario en el Uruguay”. — Cr. Santos Ferreira.

“Selección de Temas de Finanzas Públicas” Nros. 1 al 8.

“Boletín Informativo” Nros. 1 al 17.