

**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA - NO EQUIVALENCIA A CAPACIDAD ECONÓMICA -
TRIBUTOS EXTRAFISCALES - NO CONFISCATORIEDAD**

Corte Suprema de Justicia de la Nación

López López, Luis y otro c. Santiago del Estero, Provincia de

15/10/1991

FALLOS 314:1293 - LL 1992 B-330

l) A fs. 25/45 se presentan los señores Luis López López y Bernardo Flores e inician juicio contra la Provincia de Santiago del Estero para que se los exima de las obligaciones de realizar inversiones y del pago de los recargos previstos en la ley 5442 y su decreto reglamentario, a los que considera violatorios del Código Civil en cuanto regula el derecho de propiedad y de los arts. 14, 17 y 67 inc. 11 de la Constitución.

Dicen que son propietarios de una fracción de campo ubicada en esa provincia y que en esa condición son alcanzados por las disposiciones legales citadas que establecen la obligación de invertir en ella una suma igual al 60% del avalúo fiscal, presentar declaraciones juradas y justificar un gasto del 10% de ese avalúo en cada semestre durante los años 1985, 1986 y 1987.

Atribuyen a esas normas graves errores de derecho y una defectuosa técnica legislativa puesto que imponen la obligación de invertir, mandato novedoso que lesiona el derecho de propiedad al que reglamenta en violación de lo dispuesto por el art. 67 inc. 11 de la Constitución. Esa obligación de hacer, impuesta compulsivamente, puede causar la pérdida del dominio sin tomar en cuenta la aptitud productiva de las tierras.

Por otro lado, la consecuencia de la no inversión -a la que califica de sanción- es un recargo del impuesto inmobiliario básico que puede llegar a 30 veces ese gravamen, por lo que asume carácter confiscatorio al punto que su aplicación sobre la base de las alícuotas pertinentes lo haría ascender al 45% del avalúo fiscal.

Sostiene, asimismo, que la ley 5442 no tiene en cuenta la posibilidad económica de los propietarios ni la naturaleza de las tierras ubicadas a 500 km de la ciudad de Santiago del Estero y a aproximadamente 700 km de la Capital Federal en una zona de caminos intransitables, lo que hace imposibles las inversiones para convertirlas en un instrumento de producción. Es que la norma impugnada no constituye legislación impositiva toda vez que no

considera la capacidad contributiva ni la generación de riqueza. Realizan otras consideraciones atinentes al caso y reiteran que al obligárseles a efectuar un aporte extra, es decir, de dinero no producido por la misma tierra, se deja de lado el principio por el cual el derecho de propiedad subsiste e independientemente del ejercicio o no que se haga de él.

II) A fs. 54/66 contesta la Provincia de Santiago del Estero. Realiza una negativa general de los hechos invocados y pasa a exponer los fundamentos de su defensa.

En primer lugar, se refiere a la naturaleza jurídica del régimen normativo impugnado para sostener su condición tributaria y negar que reglamente el derecho de propiedad. Recuerda la doble condición de los recursos tributarios, hoy unánimemente reconocida en el sentido de que no solo tienen la finalidad de aportar fondos al tesoro público sino que se consideran medios aptos para cumplir fines de política económica o social que es, precisamente, el objetivo de la ley 5442 cuando grava con un impuesto diferencial, que denomina recargo del impuesto inmobiliario, a las tierras carentes de mejoras. Destaca que la obligación de efectuar inversiones no es una obligación de hacer puesto que por sí misma carece de exigibilidad, y que la ley mencionada es válida desde el punto de vista constitucional pues cumple con los principios de legalidad, finalidad, generalidad, uniformidad y no confiscatoriedad. En cuanto al último punto afirma que no puede atribuírsele ese carácter a la luz de los antecedentes jurisprudenciales de la Corte Suprema, y

Considerando:

1) Que este juicio es de la competencia originaria de la Corte Suprema (arts. 100 y 101, Constitución).

2) Que como argumentos centrales de su rechazo, la parte actora sostiene que la obligación de invertir el 60% de la valuación del inmueble del que es propietaria en un lapso de 3 años no tiene naturaleza de legislación impositiva toda vez que no toma en consideración ni la capacidad contributiva de los sujetos ni la creación de riquezas como forma de cuantificar aquella capacidad. Por otro lado, al obligar a realizar aportes de dinero no producido por la misma tierra y afectar el principio por el que el derecho de propiedad no requiere para su subsistencia el ser ejercitado, resulta violatoria de los arts. 14, 17 y 67 inc. 11 de la Constitución y confiscatoria en sus alcances. Asimismo, cuestiona la eficacia del sistema implementado, que considera, desde su punto de vista y habida cuenta de las características de su propiedad, de cumplimiento imposible.

3) Que, en primer lugar, corresponde dilucidar la naturaleza jurídica de la ley 5442, atacada por la actora, quien le niega la condición de norma tributaria. En ese sentido, parece claro - como lo destaca el anterior Procurador General y se recuerda en el dictamen de fs. 175- que participa de esa condición toda vez que cumple con los requisitos necesarios en punto a su legalidad, fines, generalidad y no confiscatoriedad. En efecto, emana del poder impositivo que, como atributo propio de su soberanía, conservan las provincias en virtud de preceptos

constitucionales, persigue propósitos que resultan compatibles con los objetivos de fomento o desarrollo de la vida económica que una ya arraigada doctrina del Tribunal ha asignado a las cargas fiscales, y fija exigencias iguales a los contribuyentes que se encuentran en situaciones análogas. En este último aspecto, se ha sostenido que la garantía de la igualdad de las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estime diversas de modo tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes (Fallos: 188:464; 191:460; 284:319). En el caso, esa diferenciación depende de la condición de explotación de las propiedades rurales en las que no existan mejoras, donde la falta de inversiones se constituye en el hecho imponible. Tampoco se advierte, como se verá más adelante, un exceso que torne confiscatorio los alcances de la norma.

4) Que, por otro lado, tampoco la invalidan los reproches que en punto a la no consideración de la **capacidad contributiva** efectúa la actora. En ese sentido, y como lo ha dicho el Tribunal, **si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva -y el inmobiliario provincial no escapa a tal exigencia- la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica.** "El valor económico de los bienes —sostuvo en **Fallos: 210:284** ["DELIA BONORINO EZEYZA DE CLAYPOLE Y OTROS c/ LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES s/ INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES 4834 Y 4204", 03/03/1948]— que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo las distintas categorías de contribuyentes ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones —continuaba— **pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son solo indirectamente**". De tal suerte, admitido que **los impuestos trascienden en las sociedades modernas los fines exclusivamente fiscales** en su determinación, puede considerarse no sólo la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino también un mayor o menor deber de contribuir, que no sólo tiene como razón de ser la capacidad económica de quien contribuye. **Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales** a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos y viceversa; y este principio es el que esta Corte ha utilizado para fundamentar su reconocimiento de sobretasas o recargos al ausentismo o al latifundio (Fallos: 171:390; 210:2108; 211:389; 220:1310; 223:401; 239:157).

5) Que, destacada la naturaleza impositiva de la ley impugnada como que ha sido dictada en ejercicio de poderes reservados por los Estados provinciales, resulta necesario estudiar si sus alcances implican lesión al derecho de propiedad, señalando antes que esta Corte tiene dicho que **escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos** o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301). Es que, en ese aspecto, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos

órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:333; 51:350; 114:262; 137:212; 174:353; 243:98; 286:301). De tal manera, tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales.

6) Que, como principio y tal como lo ha señalado el Tribunal, la garantía de ese derecho no importa obstáculo para la aplicación de gravámenes que pueden conducir, sin mengua de su validez constitucional, a la aplicación de alícuotas más elevadas en orden a gravar, como ya se anticipó, bienes inexplorados o que lo son de manera que no concuerden con los fines de desarrollo y promoción económicos que, reconocidos expresamente en la Constitución como atributos de los poderes federales y provinciales (arts. 67, incs. 16 y 107), han sido recordados en numerosos fallos de esta Corte. Así, ha sostenido en Fallos: 307:360, siguiendo una línea jurisprudencial que reconoce antecedentes tan remotos como el transcripto en Fallos: 151:359, que el poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas (en igual sentido, Fallos: 243:98, entre otros).

7) Que una consideración especial merece la imputación de **confiscatoriedad** que la parte actora funda, en sustancia, en que el recargo máximo de 30 veces el impuesto inmobiliario importa, considerada la alícuota del 1,5% que tiene el impuesto inmobiliario básico, el 45% del avalúo fiscal. En esos términos, el planteo aparece insuficiente si se advierten las exigencias con que el Tribunal ha rodeado la configuración de ese agravio constitucional.

En efecto, ha señalado de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:57), y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valoración fiscal y considerar la productividad posible del bien (Fallos: 220:1300; 223:40; 239:157). Se ha requerido, asimismo, una prueba concluyente a cargo del actor (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157). Como se ha visto, la actora solo relacionó la gravitación del impuesto impugnado con la valuación fiscal, lo que no satisface las predichas exigencias.

8) Que, por otro lado, cabe señalar que, si bien la inconstitucionalidad de los impuestos por su monto procedería cuando aniquilasen la propiedad o su renta en su sustancia, el control de constitucionalidad en el punto, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que le ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en la relación en que tal derecho -cuya función social se ha de tener presente- se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo. **El límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias y solo encuentra óbice en los que una tradicional jurisprudencia del Tribunal ha fijado** (Fallos: 196:122; 220:322; 236:22).

9) Que la demandante ha sostenido también que la obligación impositiva es a su respecto de

cumplimiento imposible por la escasa o nula productividad de sus tierras. Para descalificar su capacidad productiva arguyó la distancia que las separaba de la ciudad de Santiago del Estero y de la Capital, argumento éste que evidencia una obvia sinrazón si se advierte que ese solo fundamento serviría para negar potencialidad económica a vastas zonas del país. Alegó también la pobreza de la red vial y ofreció prueba tendiente a demostrar, entre otras cosas, el nivel de producción posible y que el inmueble no justifica -por sus características- inversiones como las requeridas por la ley. El informe pericial de fs. 128/164 no resulta favorable a su pretensión.

El ingeniero Rodríguez considera a las tierras -conforme las conclusiones del informe Proyecto Arg. 85.109 elaborado por la Secretaría de Estado de Agricultura, Ganadería y Pesca y el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (I.N.T.A.)- como tierra ganadera apta para la producción de pasturas naturales o implantadas con receptividad de una unidad ganadera entre 10 y 30 ha. Presenta graves limitaciones de suelo y de clima que en general impiden pasturas cultivadas y un elevado grado de salinidad. Su ubicación es cercana a la localidad de Selva de Santiago del Estero y Ceres (Santa Fe) y la vía de acceso la constituye la ruta provincial N° 15, que al tiempo del peritaje podía transitarse normalmente aunque presenta dificultades en épocas de lluvia. Meses antes de su visita había sido reparada por Vialidad Provincial.

Tras suministrar esta información, que puede calificarse de introductoria, el perito considera los aspectos esenciales del cuestionario propuesto relativos al nivel de producción que se alcanzaría con la inversión requerida por la ley, si se justifica llevarlas a cabo y, en su caso, los márgenes de rentabilidad a obtener. Sobre este punto destaca que la actividad posible es la cría de ganado bovino, lo que supone un proceso productivo a largo plazo que si bien no habría generado resultados positivos en los años en que debieron realizarse las inversiones, al cabo del sexto o séptimo año de iniciado produciría rentabilidad. Estas conclusiones, que reconocen un fundamento técnico suficiente y que la actora no ha impugnado, privan de razón a las afirmaciones acerca de la falta de aptitud productiva de los campos.

10) Que de este modo, debe concluirse que la actora ha demostrado una colisión normativa descalificadora de la ley local impugnada (art. 31, Constitución Nacional), ni tampoco ha justificado los extremos de hecho necesarios -a la luz de la jurisprudencia de esta Corte- para acreditar el agravio en que funda su demanda.

Por ello se decide: Rechazar la demanda.- Ricardo Levene (h.).- Mariano A. Cavagna Martínez.- Carlos S. Fayt.- Augusto C. Belluscio.- Rodolfo C. Barra.- Julio S. Nazareno.- Eduardo Moliné O'Connor.- Antonio Boggiano.- Enrique S. Petracchi.