

INFORME GRUPO DE TRABAJO - TRIBUTARIO

DICTAMEN JURÍDICO

Buenos Aires, 20 de marzo de 2024

Atte. Federación Argentina de Clubes de Campo

Asunto: Impuesto inmobiliario 2024 de la Provincia de Buenos Aires. Dictamen jurídico en torno a la constitucionalidad del incremento.

I.- OBJETO

El objeto de este trabajo es analizar el incremento en los valores imponible del Impuesto Inmobiliario (I.I.) de la Provincia de Buenos Aires (PBA) para el ejercicio fiscal 2024.

Al respecto se analizará la constitucionalidad de tales incrementos a la luz de la doctrina y jurisprudencia aplicables, sugiriendo eventuales cursos de acción a seguir por parte de quienes puedan sentirse perjudicados por dicha medida.

II.- LA NORMATIVA APLICABLE

La Ley 15.479 (LF 2024), de la PBA, fija para su percepción en el ejercicio fiscal 2024, los impuestos y tasas establecidos en el Código Fiscal (CF), Ley provincial 10.397.

En su Título I, fija las valuaciones y escalas correspondientes al I.I., que es al cual nos referiremos, estableciendo los valores por metro cuadrado sobre superficie cubierta, para edificios y/o mejoras en planta urbana o rural, aplicables a partir del 1 de enero de 2024 (Art. 2°).

El Art. 4° establece un coeficiente de actualización de la Valuación Fiscal Básica de 1,2 para los inmuebles de la planta urbana y construcciones o mejoras rurales y de 1,3 para tierra libre de mejoras.

El art. 5° establece para el cálculo de la base imponible un coeficiente de 11,41876 en los supuestos de planta urbana edificada y de 12,6876 respecto de tierra urbana sin edificios ni mejoras.

El art. 6° determina las escalas de alícuotas aplicables para el pago del impuesto para inmuebles urbanos edificados. La escala parte –para valuaciones de un

valor menor o igual a \$ 1.826.488- de una cuota fija de \$ 1.820 y una alícuota sobre el excedente de dicho monto de 0,028%, hasta -para valuaciones superiores a \$ 152.250.000- de una cuota fija de \$ 2.802.195 y una alícuota sobre el excedente de 2.363%.

El tercer párrafo del art. 6° establece topes para los importes resultantes de la aplicación del monto fijo y la alícuota pertinente, de acuerdo con el rango de valuación fiscal, calculados en relación con el monto correspondiente al 2023, de entre el 140% -respecto de bases imponibles de hasta \$ 5.054.912- hasta el 200% -con relación a bases imponibles de hasta \$ 121.800.000-. **Para calcular el tope que corresponde a los inmuebles cuya base imponible supere la última cifra, se aplica una fórmula logarítmica cuyo resultado podría superar el 200%, pero que requiere de un cálculo particular caso por caso.**

El art. 6°, *in fine*, fija la tabla respecto de inmuebles urbanos baldíos, que -para valuaciones de hasta \$ 49.636- va de una cuota fija de \$ 6.146 y una alícuota de 0,154% sobre el excedente, hasta -para valuaciones superiores a \$ 32.351.304- una cuota fija de \$466.258 y una alícuota de 2,083%. **Respecto de estos inmuebles no se contempla tope respecto del resultado del año anterior.**

En cuanto a exenciones, el art. 7° establece un crédito fiscal del 100% del I.I. para inmuebles de la planta urbana edificada cuya valuación no supere la suma de \$ 273.600. El art. 8° establece que -durante el ejercicio 2024- para quienes acrediten que en un inmueble urbano baldío hayan obtenido un permiso de obra, estarán exentos de abonar, por un período de 6 meses, las cuotas del componente básico del I.I. que venzan en ese lapso.

El art. 9° determina que para establecer la Base Imponible (BI) del I.I. de la planta rural, se deberá aplicar un coeficiente de 12,0584 para la tierra libre de mejoras, en tanto que para los edificios y/o mejoras gravadas se aplicará un coeficiente de 15,07276, sobre la valuación del art. 4°.

El primer párrafo del art. 10, determina las escalas, que van de -para una valuación menor o igual a \$ 1.406.792- sin monto fijo y una alícuota del 1,059%, hasta -para una valuación superior a \$198.940.000- con una cuota fija de \$ 11.351.300 y una alícuota sobre el excedente del 7.058%.

El tercer párrafo del art. 10 establece los topes sobre la base de lo calculado en 2023, que van desde el 140% cuando la BI sea de hasta \$ 3.544.400 hasta el 200% cuando la BI sea de hasta \$ 198.940.000. **Cuando la BI supera la suma de \$ 198.940.000, el cálculo del I.I. de 2024 no tiene límite respecto de lo calculado en 2023.**

El cuarto párrafo del art. 10 establece la escala para los edificios y mejoras en zona rural, que va -para la BI de hasta \$ 964.544- de una cuota fija de \$ 2.316 y una alícuota del 0,373%, hasta -para una BI mayor a \$ 135.950.056- de una suma fija de \$ 1.630.144 y una alícuota de 1,242%. El impuesto resultante no podrá superar el 200%.

Con respecto a la modalidad de cancelación del I.I. y el cálculo que surge de las boletas que emite ARBA, el art. 137 de la LT 2024, establece que al importe del I.I. se aplicará al momento de la emisión de cada cuota de que se trate, el coeficiente que establecerá la referida Agencia, el que no podrá exceder el parámetro previsto en el segundo párrafo del artículo 304 del C.F. (interés equivalente al que perciba el BAPRO en operaciones de descuento a 30 días.) publicado al momento en que se realice la emisión, incrementado en hasta un 100 %. El impuesto resultante de conformidad a lo previsto en el párrafo anterior, será aplicable a las cuotas no vencidas, como así también en aquellos supuestos en los que, durante el ejercicio fiscal, se produjere una variación en el monto del tributo como consecuencia de alguna modificación en el inmueble. **El monto que resulte como consecuencia de lo previsto por esta disposición, no será considerado a los fines de los límites al impuesto establecidos en los topes arriba comentados.**

El art. 138 de la LT 2024 determina que cuando la BI correspondiente al inmueble o la sumatoria de la base imponible del conjunto de ellos, según corresponda, supere la suma \$ 31.465.000, ARBA incorporará al gravamen liquidado para dicha Planta, un porcentaje equivalente a la tasa de interés comentada en el párrafo precedente, para los meses de enero y febrero de 2024, incrementado en hasta un 100%, el que no podrá superar el 20% del monto total del citado impuesto. **En este caso, tampoco se aplican los topes respecto del cálculo del impuesto del año anterior. La medida dispuesta en este artículo se**

aplicará con prescindencia de la modalidad de pago del impuesto por la que hubieran optado los contribuyentes.

Mediante la Resolución Normativa 8/24 ARBA, se dispuso que la agencia calculará, según una fórmula establecida en su Anexo, a partir de la cuota 2 y por cada cuota no vencida, el índice de actualización, de acuerdo a la tasa prevista por el art. 304 del CF (tasa del BAPRO por operaciones de descuento a 30 días), incrementado en un 100%, conforme con la autorización conferida por el art. 137 de la LT 2024.

La Resolución Normativa 12/24 ARBA, sustituyó el art. 1° de su similar 8/24, citada en el párrafo precedente, estableciendo que el referido coeficiente será calculado por ARBA en oportunidad de emitir las cuotas 2 y posteriores de los Impuestos Inmobiliario -en sus componentes básico y complementario- de acuerdo con la ponderación de las variables económicas que esta realice, hasta el límite previsto en el citado artículo. **Con lo cual, podría llegar a aplicar un incremento inferior al 100% de la referida tasa de interés, pero se debe aguardar a la confección de cada cuota para conocer el incremento, lo que conspira contra el principio de certeza.**

Con relación a la forma de pago, el art. 19 de la LT 2024 **faculta a ARBA a efectuar bonificaciones especiales en el I.I. para estimular el ingreso anticipado de cuotas no vencidas y/o por buen cumplimiento de las obligaciones en las emisiones de cuotas**, en la forma y condiciones que determine el Ministerio de Hacienda y Finanzas. Dichas bonificaciones, en su conjunto, no podrán exceder el 35 % del impuesto total correspondiente.

En el ejercicio fiscal 2023, la Resolución Normativa 8/23 ARBA, estableció una bonificación del 10% por pago anual del componente básico del impuesto correspondiente a inmuebles de la planta urbana. A su vez, por buen cumplimiento de las cuotas, dispuso de una bonificación del 10 al 15% de cada cuota, el que se incrementaría entre el 5 y el 10% según la modalidad de pago.

A pesar de estar autorizadas, las bonificaciones no fueron dispuestas por ARBA para el ejercicio 2024, lo que tiene incidencia en el cálculo del incremento del I.I. de este año respecto del correspondiente al año anterior.

III.- EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA PARA EL AÑO 2024

El objeto de este trabajo se circunscribe a analizar con criterio técnico la juridicidad de estos incrementos, a la luz de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria, según la interpretación de la CSJN, y los posibles cursos de acción a adoptar para tratar de revertirlos.

En primer lugar, hay que destacar que la disposición de un tope máximo al cálculo del impuesto, consistente en que no pueda superar en un 200% el impuesto del año anterior no luciría desproporcionado teniendo en cuenta que el índice inflacionario de 2023 fue del 211,4%.

No obstante, hemos visto que, en algunos supuestos, los métodos de cálculo dispuesto por ARBA pueden superar holgadamente dicho límite, a saber:

- Los inmuebles urbanos cuya BI supere los \$ 121.800.000. En estos casos, por aplicación de la fórmula logarítmica prevista, cuyos parámetros son inciertos, al no tener tope podría superar a la inflación del año anterior.
- Los inmuebles urbanos baldíos, no tienen tope alguno.
- Los inmuebles de la planta rural con valuaciones superiores a \$ 198.940.000, no tienen tope alguno.

Pero los citados topes, en los casos en que se aplican, que eventualmente tornarían razonables los incrementos dispuestos, resultarán fácilmente horadados en los supuestos en que los contribuyentes opten por el modo más habitual de cancelar el impuesto que es a través de las cuotas que dispone ARBA, dado que con los valores actuales y ante la falta de incentivos, difícilmente se opte por el pago de contado.

En efecto, es el doble juego de la ausencia de bonificaciones por pago al contado o por cumplimiento en tiempo y forma de las cuotas, sumado a la aplicación a cada una de las cuotas no vencidas de una tasa de interés de hasta el 100% superior a la tasa que aplica el BAPRO para operaciones de descuento a 30 días, a cuyo resultado no aplica tope alguno, lo que lleva a incrementos que son muy superiores a los de la inflación del año anterior.

Al menos en los supuestos prácticos en los que la aplicación del impuesto supera la tasa de inflación del año anterior y arriba a resultados exorbitantes, pueden surgir los siguientes reparos constitucionales, que serán desarrollados luego:

III.-i.- Capacidad contributiva. Este es un elemento esencial de la tributación y puede demostrarse que la aplicación aritmética de las ecuaciones y logaritmos dispuestos por ARBA, violentan este principio.

III.-ii.- Confiscatoriedad. En la medida de que se acredite que la aplicación del impuesto insume una proporción sustancial de la renta o del patrimonio del contribuyente.

III.-iii.- Razonabilidad. La aplicación de índices que duplican la tasa de interés más cara del sistema bancario, lleva a resultados irrazonables.

III.-iv.- Igualdad ante la ley. Si bien la progresividad en la carga tributaria, esto es que abonen más quienes tienen mayor capacidad contributiva, es aceptable y habilita una escala creciente de montos fijos y alícuotas aplicables en el I.I. en función de una mayor BI, la progresividad en la fijación de los topes, con relación a los valores del año anterior, y aún más cuando no se fijan topes, violarían el principio de igualdad.

III.-v.- Certeza y seguridad jurídica. La discrecionalidad que se le concede a ARBA para fijar el valor de las cuotas del I.I. y la aplicación de fórmulas logarítmicas para establecer ciertos topes, violentan la necesaria certeza por parte de los contribuyentes.

III.-vi.- Desvío de poder y abuso de autoridad. La falta de la debida motivación por parte de ARBA en la confección de las cuotas, sumada a la discrecionalidad ya apuntada, pueden llevar a resultados arbitrarios.

Si bien cada caso debe ser analizado individualmente, en líneas generales entendemos que el efecto potenciado de los incrementos dispuestos puede afectar la capacidad contributiva del contribuyente, puede llegar a ser confiscatorio, puede violar el principio de razonabilidad llevando a ARBA a extremos de abuso de poder y se viola el principio de igualdad, dado que la progresividad puede estar en función de las alícuotas pero no en los topes que son variables y en algunos casos desaparecen.

IV.- AGRAVIOS CONSTITUCIONALES

Resaltando que cada caso debe ser analizado en particular, dado que difícilmente se obtenga un pronunciamiento genérico contra la aplicación del I.I. de 2024 y el requisito que exige la jurisprudencia de demostrar el perjuicio en cada caso concreto, describiremos someramente el análisis doctrinario y jurisprudencial de los principios constitucionales que se encuentran en pugna y que fueron reseñados en la parte final del acápite anterior.

IV.i.- Sobre la capacidad contributiva

Respecto de la definición de la capacidad contributiva como principio constitucional implícito, dado que no está específicamente legislado en la Constitución nacional, Tarsitano¹, cita a Amatucci y González García² que sostienen que *“La capacidad contributiva del individuo es el fundamento del deber de obtención de los fines comunes e indica la cantidad de riqueza que legítimamente puede ser cobrada con fines solidarios dentro de los límites que facilitan la libre iniciativa económica privada y, además, la dirección y la coordinación hacia fines sociales de la actividad pública y privada. En este sentido la capacidad contributiva constituye el presupuesto, límite y fundamento del pago y consiste en la idoneidad del sujeto de ser coercitivamente sometido a la potestad tributaria según los criterios de progresividad”*.

Sostiene Tarsitano que *“Difícilmente otro principio pueda servir como mecanismo compensador de los intereses del Estado y los contribuyentes, en tanto considera: (i) el mandato político-constitucional que pesa sobre los habitantes a sostener los gastos del Estado, traducido en el deber jurídico de contribuir; (ii) la protección del derecho del contribuyente a que la ley no rebase su capacidad contributiva; (iii) la satisfacción de derechos mínimos que no pueden ser desatendidos por el estado dentro de la progresividad que debe informar el sistema fiscal”*.

¹Alberto Tarsitano, El principio de capacidad contributiva en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia. En La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a 150 años de su primera sentencia. AAEF ERREPAR, Págs.189 y ss.

² Amatucci, A. y Gonzalez García, E., “El concepto de tributo”, en Tratado de Derecho Tributario, tomo 2, Ed. Temis, Bogotá 2001, Pág. 7.

En suma, según el autor que seguimos, la capacidad contributiva confiere contenido a los principios de equidad, proporcionalidad (la progresividad como derivado) y solidaridad, para erigirse en un principio autónomo, diferenciado de los enunciados tradicionales: igualdad, no confiscatoriedad y generalidad.

Con relación a esta caracterización de la capacidad contributiva como principio constitucional autónomo, antiguos fallos de la Corte lo fueron exponiendo. En la Causa “Ana Masotti de Busso c/ PBA” sentencia del 7/7/47, se comenzó a sentar esta doctrina, el alto Tribunal establece “*Que la contribución territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria en razón de la cual se lo establece, pero el objeto del gravamen no es el inmueble en sí mismo sino la capacidad tributaria que comporta el ser alguien -persona de existencia visible o persona jurídica- propietario de él, esto es titular de la riqueza que dicho inmueble constituye*”. (La negrita es propia).

Aplicable al caso del I.I., este principio nos lleva a decir que no basta el valor frío de la propiedad gravada sino la incidencia del impuesto en el patrimonio y la renta del titular, en relación además a la carga total de impuestos y tasas que sobre él recaen.

Al tratarse de un principio autónomo, su vulneración no requiere entrar a demostrar la confiscatoriedad, que analizaremos luego, sino que basta demostrar que su peso es incompatible con la capacidad contributiva, pues, como en el precedente citado se dijo, el requisito de la igualdad como base de los impuestos “no se puede juzgar adecuadamente si ante todo no se considera la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y magnitud de la riqueza tenida en vista por el gravamen.”

Del mismo modo, en la causa “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional- Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos”³, la Corte Suprema volvió a resaltar el mandato constitucional que exige que las leyes de impuestos respeten la capacidad contributiva, declarando en el caso la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta, por considerar que la presunción

³ H.442.XXXVIII, "Hermitage S.A. v. Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - tít. 5 - ley 25063 s/ proceso de conocimiento", del 15/6/2010.

legal absoluta establecida por el legislador acerca de la existencia de una renta por el solo hecho de disponer de un determinado activo no resultaba razonable y por ende no se ajustaba a dicho principio cuando la prueba rendida por el contribuyente daba cuenta de que la actora sufrió pérdidas contables e impositivas.

En tal sentido, la Corte dijo que *“...como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.”*

Por ello concluyó que: *“...el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso”*.

Finalmente, en la conocida causa “Mera”⁴, la Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345 que prohíbe la deducción de gastos en el impuesto sobre la renta, así como también la posibilidad de computar créditos fiscales en el IVA por el mero incumplimiento de requisitos formales, pues ponderó que dicha limitación *“...importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como condición indispensable de su validez (conf. Fallos: 312:2467 y sus citas)...”*.

IV.ii.- Sobre la confiscatoriedad.-

Sobre la confiscatoriedad, dice Soler⁵ *“La admisión de una imposición progresiva no podría en modo alguno justificar el cercenamiento de una porción sustancial de la renta o el patrimonio de las personas, por lo que es menester el establecimiento de límites al poder tributario del Estado en este sentido.”*

⁴ “MERA, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI”, sentencia de fecha 9 de marzo de 2014.

⁵ Osvaldo H. Soler, Derecho Tributario, La Ley, 2da Edición actualizada y ampliada. Págs.168 y SS.

“Los parámetros porcentuales más allá de los cuales los tributos han de considerarse confiscatorios han sido establecidos en general respecto de gravámenes que inciden sobre el patrimonio, como es el caso del impuesto inmobiliario o las contribuciones de mejoras, en las que se tomó como pauta la renta producida por los bienes incididos con el tributo, o el impuesto a la transmisión gratuita de bienes en los que el límite se fijó sobre la base del patrimonio transmitido.”

“En el caso de la contribución inmobiliaria la Corte Suprema se ha pronunciado en el sentido que tal gravamen es confiscatorio cuando se prueba la absorción del tributo de una parte sustancial de las utilidades producidas por el inmueble sometido al gravamen, debiéndose tener en cuenta al respecto el rendimiento normal medio de una correcta explotación de dicho bien, entendiéndose por esto último el debido aprovechamiento de todas las posibilidades que puedan estar al alcance del común de la gente, dedicada a esa especie de trabajo (CSJN 14/3/45, Fallos 201-167; 29/3/46, Fallos 204-378: 21/7/41, Fallos 190-236)”.

“En la Corte Suprema de Justicia ha prevalecido el criterio de que un tributo que grave con más de un 33% de las utilidades corrientes a una explotación normal de los inmuebles, lesiona el derecho de propiedad (CSJN 22/11/46, Fallos 206-247; 13/10/47, Fallos 209-116; 3/10/56, Fallos 263-23). El mismo parámetro se fijó para el impuesto a la herencia (CSJN, Fallos 234-129 y 235-888).”

Spisso⁶, sostiene que a fin de determinar la carga fiscal global debemos tomar el rédito potencial de cada actividad o explotación o, en su caso, las mayores rentas brutas que en concreto se hubieran obtenido, comparándolas con el total de prestaciones fiscales que incidan sobre el patrimonio del contribuyente, tributos directos e indirectos y demás medidas económicas que representan cargas efectivas, para de esa manera cuantificar el porcentual que representa la carga fiscal total sobre el beneficio real o potencial para determinar así si el nivel de sacrificio se compeadece con el programa constitucional.

⁶ Spisso, Rodolfo, R. Derecho Constitucional Tributario, ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982, Pg. 117.

Esto se entronca, según Soler, *“con la necesidad de mantener la intangibilidad del capital, para lo cual debe tenerse en cuenta que la validez jurídica de un tributo guarda relación con la existencia de utilidades reales o potenciales.”*

Si bien una gran proporción de los bienes gravados con el I.I. constituyen para los contribuyentes su casa habitación o de fin de semana o de turismo (salvo en la porción en que son alquiladas, preferentemente en temporada), **hay que fijar su valor locativo potencial y relacionarlo eventualmente con los ingresos y el patrimonio restante del contribuyente.** El impuesto no puede obligarlo a descapitalizarse o tener que entregar parte de sus activos para pagar el impuesto.

En este sentido, García Vizcaíno apunta con acierto que los impuestos periódicos sobre el patrimonio, se proponen, en realidad, **gravar el “rendimiento anual” del capital, pero no detraer el monto tributario del propio capital, ya que ello llevaría a suprimirlo, distinguiendo de esta forma el hecho imponible de su fuente económica.**

La garantía de la no confiscatoriedad constituye una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación por la cual se limita la aplicación de impuestos cuando ellos llevan a anular el derecho de propiedad del contribuyente mediante una imposición irrazonable y excesiva.

Concretamente, la Corte Suprema nacional ha dicho que es confiscatorio lo que excede del límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa, ni valiéndose de los impuestos (cfr. CSJN “Mario Sáenz c. Prov. de Buenos Aires”, 1942, Fallos 199:648)6.

Asimismo y precisando más este concepto, dijo que la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve la posibilidad de destruir lo que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo (cfr. CSJN “Banco de la Prov. de Buenos Aires c. Nación Argentina”)7.

De este modo, la Corte ha arribado a la conclusión de que, en un estado constitucional de derecho, no puede admitirse ninguna clase de imposición que de su aplicación resulte, para el contribuyente afectado, una absorción substancial del capital o renta gravada, ya que ello importa ni más ni menos que una forma de negación del derecho de propiedad tutelado por nuestra Ley Suprema.

A su vez, en numerosos fallos el alto tribunal definió que esa “absorción sustancial” tiene lugar cuando el impuesto sobrepasa el 33% de la renta de los bienes gravados. Así, ha resuelto que *“El derecho de propiedad que la Constitución garantiza es inconciliable, en circunstancias ordinarias, con el desapoderamiento a título de impuesto, de más de un 33% de la utilidad corriente de una correcta explotación de los inmuebles rurales”* (conf. “Sara Pereyra Iraola v. Provincia de Córdoba”, sentencia de fecha 22 de noviembre de 19468).

Al determinar cuándo se verifica la confiscatoriedad en los impuestos que gravan el capital el tratadista García Belsunce⁷ arriba a la siguiente conclusión: *“Es, a riesgo de apartarnos conscientemente de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que la confiscatoriedad respecto de gravámenes se da en tanto y en cuanto afecte el capital o más del 33% de su renta, porque hay que respetar la intangibilidad del capital, de manera tal que no puede admitirse un impuesto válido o constitucional cuando no existen rentas o ganancias reales o potenciales”*.

Al respecto, cabe destacar que en el precedente “CANDY” (Fallos: 332:1572), así como en otros casos resueltos posteriormente en el mismo sentido, el cintero Tribunal puntualizó claramente, bien que en alusión al impedimento de aplicar la normativa vinculada con el ajuste por inflación impositivo, que: *“...la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor -según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición...”*.

⁷ GARCÍA BELSUNCE, Horacio “Algo más sobre la confiscatoriedad en la tributación, La Ley, 1990-E, pp. 651-674.

Por lo tanto, en determinados casos, de contarse con prueba contable idónea que demuestre la absorción sustancial del valor locativo de los inmuebles o de su valor de mercado, podría plantearse la confiscatoriedad del I.I.

IV.iii.- Sobre la desigualdad ante la ley.

Hemos dicho que la aplicación de topes progresivos a la aplicación del I.I., crecientes en función de la BI, violenta la igualdad ante la ley, dado que la progresividad es admisible, en principio, para la aplicación de los montos fijos y las alícuotas, en función de la valuación fiscal del inmueble, pero no corresponde aplicar ese criterio a la aplicación de los topes a los que está sujeto el impuesto.

Al respecto, si los topes en cuestión (de hasta el 200% del impuesto del año anterior), en los casos en que la LT 2024 los fija, tienen en miras contemplar los efectos de la inflación sobre la carga tributaria, esos efectos son similares en todos los rangos de contribuyentes, cualquiera sea el valor de su propiedad.

En efecto, la progresividad ya está dada en el cálculo del impuesto, la desvalorización monetaria -que habilita a la actualización del gravamen- es un fenómeno que no reconoce diferencias entre los distintos contribuyentes, por lo que la existencia de topes progresivos violenta la garantía de igualdad ante la ley.

En relación a la aplicación de la garantía de igualdad en materia tributaria, desde sus primeros tiempos, ha dicho la Corte Suprema que *“La Norma constitucional según la cual la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, no excluye la facultad del legislador para establecer distinciones o formar categorías de contribuyentes, siempre que tales clasificaciones no revistan el carácter de arbitrarias o estén inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases”*⁸.

Asimismo, en otro antiguo y recordado precedente sentó la siguiente doctrina *“...la igualdad preconizada por el artículo 16 de la Constitución, importa, en lo*

⁸ Fallos 16:118, autos “Criminal, contra D. Guillermo Olivar, por complicidad en el delito de rebelión; sobre fianza de juzgado y sentenciado y desacato.”, sentencia del 1º de mayo de 1875.

relativo a impuestos, establecer que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes”⁹

De ello se deriva que el legislador tiene plenas facultades para establecer categorías de contribuyentes y asignar a cada una un trato tributario diferente atendiendo precisamente a las características que las diferencian, básicamente teniendo en miras la capacidad contributiva. Claramente no es aplicable esta facultad respecto de los topes diferenciales en rato.

Al respecto, nos ilustra el maestro José Osvaldo Casás¹⁰ que *“Los criterios doctrinales para acreditar el respeto por los tributos del principio de igualdad en la ley son, fundamentalmente, dos: a) en los gravámenes con fines fiscales, la capacidad contributiva; y b) en los gravámenes con fines extrafiscales, la regla de la razonabilidad”*.

En virtud de ello, este insigne jurista dice que el legislador es libre de clasificar a los contribuyentes o la materia imponible en grupos o categorías, pero a condición de que en ellas se tome en cuenta la capacidad contributiva o criterios extrafiscales razonables, descartando utilizar a tal fin las denominadas “categorías sospechosas”.¹¹

En la causa “Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción declarativa”, sentencia del 16 de diciembre de 2014, la Corte analizó la pretensión de la actora que se dirigía a dilucidar si la diferenciación de alícuotas del impuesto de sellos basada en el domicilio del responsable resultaba acorde con el art. 16 de nuestra Ley Suprema, en cuanto establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

⁹ 17. Fallos 138:313, autos “Don Ignacio Unanué y otros contra la Municipalidad de la Capital, sobre devolución de dinero proveniente del impuesto a los studs”, sentencia del 21 de septiembre de 1922.

¹⁰ CASAS, José Osvaldo: “Globalización y justicia tributaria” MJ-DOC-2694-AR | ED, 199-730 | MJD2694.

¹¹ 19 Conferencia brindada en el marco del 17° Simposio de Legislación Tributaria Argentina “Simposio Derecho del Contribuyente”, organizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires, celebradas los días 9, 10 y 11 de septiembre de 2015.

Al resolver la cuestión, el máximo tribunal puso de relieve que *“el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes. Cabe al respecto precisar que la norma no puede constreñir en definitiva al afectado, a fin de beneficiarse con una menor alícuota impositiva, a radicarse en el territorio provincial para ejercer la función para la que se encuentra expresa y legalmente habilitada. La conclusión contraria llevaría a lesionar seriamente su libertad de elección para establecer la sede de sus negocios, y la igualdad frente a las cargas públicas con relación a aquellas entidades que, igualmente libres, habilitadas y con idéntica actividad, decidieron instalarse en la Provincia de Buenos Aires”*.

Para concluir que *“...la discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del domicilio de las sedes sociales de aquéllas, no constituye una pauta razonable que autorice a ubicarlas en grupos distintos que, a los efectos impositivos, permita la fijación de alícuotas diferenciales (arg. Fallos 320:1302 y 322:1781)”*.

También en esta línea se inscribe la sentencia dictada por la Corte en la causa *“Colegio de Escribanos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires c/ Buenos Aires, Provincia de s/acción de amparo”*, sentencia del 9 de diciembre de 201521, en la que sostuvo una vez más la invalidez constitucional de las distinciones tributarias que se apoyan en criterios arbitrarios, señalando: *“Que el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con el principio de igualdad, pero no sólo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también -y es lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales (Fallos: 200:424)”*.

IV.iv.- Sobre el principio de razonabilidad.-

Hemos sostenido que los incrementos dispuestos, que en muchos casos superan la inflación del año anterior, así como la aplicación de una tasa de interés

a obligaciones no vencidas de carácter virtualmente usurario, violenta asimismo elementales criterios de razonabilidad.

En este sentido, el art. 28 de la Constitución Nacional dispone que *“Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”*.

Esta garantía limita la competencia del Congreso de la Nación (y en este caso de la Legislatura de la PBA) de reglamentar los derechos previstos en la Constitución Nacional. En lo que aquí interesa, ella prohíbe establecer tributos que alteren derechos de los contribuyentes.

Nuestra Corte Suprema tiene dicho que *“Para sostener la irrazonabilidad de una ley es preciso vincularla con los fundamentos del dictado de ésta”*. (Fallos 310:495, considerando 4.). Ello es así pues la constitucionalidad de una ley está condicionada, por una parte, a la circunstancia de que los derechos afectados sean respetados en su sustancia y, por la otra, a la adecuación de las restricciones que se les impone, a las necesidades y fines públicos que los justifican, de manera que no aparezcan infundadas o arbitrarias, sino razonables, esto es, proporcionadas a las circunstancias que las originan y a los fines que se procuran alcanzar con ellas (Fallos 250:450.).

IV.v.- Sobre el desvío de poder. Arbitrariedad.-

Entendemos que la potestad que se reserva ARBA para establecer el quantum de las cuotas del I.I., sin anticipar a los contribuyentes sobre qué base de cálculo las efectuará, constituye un obrar arbitrario lindante con el desvío de poder.

Siguiendo a Soler¹², en un Estado Constitucional de Derecho, el principio de juridicidad impone a las Administraciones Públicas un obrar consistente con el ordenamiento jurídico (cfr. Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires. doct. causas B. 58.364, "Guardiola", sent. Del 1/5/2000; B. 54.852, "Pérez", sent. De 10/5/2000; B. 55.010, "Chaina", sent. De 2-8-2000, entre otras).

En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de establecer que *“...es inherente al ejercicio de la actividad administrativa que*

¹² Soler, Op. Cit.

ésta sea desempeñada conforme a la ley, pues constituye una de las expresiones del poder público estatal, que tiene el deber de someterse a ella. En esa sujeción al orden jurídico radica una de las bases del Estado de Derecho, sin la cual no sería factible el logro de sus objetivos (...) La administración debe ser legal; si su actividad es ilegal debe rectificarse, y en primer término por la propia Administración pública, y a falta de ella por el órgano jurisdiccional competente. El administrado debe tener garantías de justicia respecto de la Administración Pública”¹³.

No toda nulidad administrativa es susceptible de ser convalidada en instancias procesales sucesivas conforme la doctrina de la CSJN (Fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros), toda vez que algunas revisten tal entidad que resultan de imposible subsanación posterior, puesto que admitir lo contrario, importaría asumir que la Administración Fiscal se encuentra facultada a disponer de las formas y requisitos legales y procesales a su libre discrecionalidad o arbitrio, convirtiendo en letra muerta a la ley adjetiva tributaria y a las garantías constitucionales que inspiraron su dictado, conclusión que repulsa a un ordenamiento jurídico tributario donde la sumisión a la ley, es un deber inexcusable impuesto tanto a los contribuyentes como a la propia Administración.

Que asimismo, según tuvo oportunidad de resolver la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires¹⁴ “...no puede sostenerse, como principio general, que la ilegitimidad del trámite administrativo sea subsanable (cfr. esta Sala la re “Havanna S.A.” de fecha 1811 0/07, Registro Nº 1249).”

A la luz de esta doctrina, el modo discrecional en que ARBA fija el coeficiente de actualización de las cuotas, sin la debida motivación, puede dar lugar a su impugnación por constituir un desvío de poder.

IV.iv.- Sobre el principio de certeza y de seguridad jurídica.-

¹³ C.S.J.N en autos “Naveiro de la Serna de López Heiena María”, Fallos: 31512771. de fecha 19/11/92).

¹⁴ In re “Caselli. Juan Carlos c/ Provincia de Buenos Aires [Inst. de Loterías y Casinos]. Demanda contenciosa administrativa”, de fecha 16/02/05. causa B. 59.986. del voto del Dr. Soria, de la mayoría).

Sostuvimos que el ejercicio de facultades discrecionales por parte de ARBA, al determinar el *quantum* de las cuotas, lindantes con la arbitrariedad, así como la fórmula logarítmica para establecer determinados topes sobre bases inciertas, violentan asimismo el principio de certeza, puntal de una correcta técnica legislativa.

Nuevamente, siguiendo a Soler¹⁵, *“Este principio exige que la normativa impositiva contenga disposiciones claras e inequívocas sobre todo los elementos esenciales que están relacionados con la obligación tributaria, a saber: el monto a pagar, la época de pago, la forma de pago, etc”*.

Queda claro que la fijación por parte de la LT 2024 de fórmulas algorítmicas de resultado incierto, la carencia de topes en otros casos y la aplicación discrecional por parte de ARBA de coeficientes para el cálculo de las cuotas del I.I., conspiran contra la seguridad jurídica del contribuyente.

Al respecto, sostiene Soler *“Este postulado se relaciona con el de legalidad, en tanto involucra la y con certeza los presupuestos que darán nacimiento a la obligación de pagar el impuesto, ...”*.

Y sigue Soler *“Además se funda en la aspiración de racionalidad económica que debe imperar y según la cual los individuos deben estar en condiciones de prever la magnitud de los impuestos que incidirán en sus costos con el objeto de realizar sus actividades económicas con el debido grado de seguridad que le presenta estimar el rendimiento futuro de la acción que emprenden.”*

IV.v.- Sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria

El ejercicio de facultades delegadas por parte de ARBA que afectan o influyen para la cuantificación de la obligación tributaria, podría encontrarse en colisión con el principio de reserva de ley.

Con arreglo a este principio, todos los elementos del hecho imponible, entre ellos la base imponible que sirve para cuantificar la obligación tributaria, deben estar definidos por una ley en sentido formal y material.

¹⁵Soler, Op. Cit.

Las amplias facultades otorgadas al organismo recaudador para definir los topes de los incrementos en las condiciones que hemos comentado en este informe, se contraponen con el principio de reserva de ley que rige en materia fiscal.

Nuestra Constitución Nacional prescribe, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el artículo 4 como en los artículos 17 y 52, que sólo el Congreso tiene facultades para imponer contribuciones. Ha dicho el alto Tribunal Federal al respecto, que “los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 312:912, entre otros) y, concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones” (Fallos: 319:3400; 321:366, entre muchos otros).

Este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones, como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones, tal como los definió el alto Tribunal (Fallos: 329:1554).

Asimismo, y en lo que respecta al sistema para determinar la base imponible, Spisso afirma que ***“...merecen particular atención los criterios, sistemas, o métodos para determinar o valorar la materia o base imponible que deben ser precisados por la ley para dar plena satisfacción al principio de legalidad fiscal. La cuestión ha suscitado especial interés en el Impuesto Inmobiliario, en el cual la ley no podría en ningún caso -ni si quiera la reglamentación-, por lo engorroso e innecesario, fijar el valor de cada inmueble objeto del tributo. Lo que sí debe hacer la ley -o, en su caso la ordenanza- es fijar las distintas categorías de construcciones y las pautas o parámetros que condicionan la pertenencia a cada una de ellas, los valores de reposición, los índices de amortización o depreciación, así como los elementos a ser tenidos en cuenta para el avalúo de los terrenos.”***

Más adelante agrega que ***“La delegación en la rama ejecutiva de la atribución de fijar el valor unitario de las cuadras o de cada zona o sector de la ciudad que conformarán el valor de los terrenos implica una violación al principio de reserva de ley. No se trata de que en la ley vengan fijados el valor de cada uno de los terrenos de la ciudad, sino el de los elementos tenidos en cuenta por la ley que permitan a la Administración cuantificar la base imponible y liquidar el tributo.”***¹ (el destacado me pertenece)

Como quedó dicho, la delegación a la ARBA para determinar el *quantum* de las cuotas, así como la fórmula logarítmica para establecer determinados topes sobre bases inciertas, no comulgan con el principio de reserva de ley en materia fiscal.

V.- VIAS PROCESALES.

Sostenemos que, sujeto al análisis de cada caso en particular, acerca del real perjuicio que el incremento del I.I. le genere a cada contribuyente, toda vez que es exigencia procesal – de control estricto por la jurisprudencia- la personalización del agravio, esto es la demostración puntual del perjuicio (básicamente con relación al cercenamiento de la capacidad contributiva o la confiscatoriedad del impuesto y la afectación que generan el incremento de cuotas o no el reconocimiento de topes), corresponde analizar las vías impugnativas idóneas.

En ese sentido, cada contribuyente podría optar por algunas de las siguientes opciones procesales:

- Impugnación administrativa, sin efecto suspensivo.
- Impugnación administrativa directa en la justicia, vía repetición de una o de varias cuotas o aportando caución para sortear el requisito de pago previo.

Si en los casos anteriores se optare por no pagar las cuotas, se debería solicitar, en forma autónoma en la primera opción de impugnación o en el marco de la demanda judicial, en la segunda, medida cautelar para intentar evitar la ejecución fiscal y la traba de medidas preventivas sobre el contribuyente.

- Otra opción para impugnar el incremento del impuesto, es la acción declarativa de certeza, con la salvedad de que hacer notar que la jurisprudencia del fuero

contencioso administrativo no la considera vía idónea para demandar la inconstitucionalidad de leyes o reglamentos.

La posibilidad de intentar una acción colectiva, a través de organizaciones intermedias que representen a determinado universo de contribuyentes, encontraría obstáculo para demostrar legitimación procesal y sustancial suficiente por el hecho de que las normas analizadas no son *per se* inconstitucionales, sino que lo serían en cada caso concreto en el que se demuestren los agravios constitucionales.

VI.- CONCLUSION

Entendemos que existen argumentos, de darse los supuestos de perjuicio concreto comentados, para intentar impugnar el incremento de la carga tributaria.
