



## Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 21 de diciembre de 1999.

Vistos los autos: "Gómez Alzaga, Martín Bosco c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ inconstitucionalidad", de los que:

Resulta:

I) A fs. 73/90 se presenta Martín Bosco Gómez Alzaga e inicia demanda contra la Provincia de Buenos Aires y el Estado Nacional por entender inconstitucional el sistema tributario al que se encuentra sometido, el que resulta, a su juicio, confiscatorio.

Explica que no es su intención que la declaración de inconstitucionalidad de cada una de las leyes tributarias que gravan sus propiedades y renta lo coloque en situación de no pagar impuestos, pero el hecho real es que varias leyes distintas, también de distintas jurisdicciones, respecto de las cuales podría llegar a decirse que individualmente consideradas no resultan inconstitucionales por la confiscatoriedad del tributo que crean, determinan que globalmente aplicadas le hayan producido una pérdida real y efectiva. Es decir -sostiene- que los tributos no sólo consumieron la totalidad de las ganancias sino que obligaron a la venta de acciones de una sociedad de familia. Es por ello que solicita al Tribunal que se avoque al conocimiento de todo un sistema impositivo que arroja resultados tan injustos y lo declare inconstitucional del modo más conveniente para reducir los límites de la tributación a los compatibles con la Constitución.

Expresa que se ve obligado a echar mano de las disposiciones del art. 87 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación a fin de acumular en estos autos la acción declarativa de inconstitucionalidad respecto a los tributos no pagados y la acción de repetición por los abonados, y sostiene que no obstan a ello los procedimientos administrativos

previstos en las leyes fiscales pertinentes. Realiza otras consideraciones acerca de la procedencia de la acción declarativa, e invoca su interés jurídico y su legitimación activa para efectuar el reclamo.

En cuanto a los antecedentes de hecho, destaca que es propietario de tres establecimientos de campo ubicados en la Provincia de Buenos Aires. Uno de ellos, denominado "Santa María", se encuentra en el Partido de Guaminí y está compuesto de dos fracciones: una de 7.464 ha. 46 as. y otra de 598 ha. 99 as. y los otros dos, llamados "Las Moras" y "El Cañadón", están ubicados en Bragado, 25 de Mayo y 9 de Julio el primero y el segundo en 9 de Julio.

Dice que en su condición de propietario del campo "Santa María" abonó en concepto de impuesto a los capitales o sus anticipos durante el período que va del 1º de julio de 1989 al 30 de junio de 1990 las sumas de A 5.638.672, A 6.460.408 y A 11.722.608. Otro anticipo, el cuarto, por A 129.837.414, debía ser pagado el 22 de junio de 1990 pero la falta de disponibilidad de fondos determinó que sólo se pagara el 19 de junio de 1990 un importe de A 153.851.104, que adicionó al impuesto propiamente dicho A 21.293.336 en concepto de actualización y A 2.270.354 por intereses. Acompaña la carta documento por medio de la cual dejó constancia de su disconformidad. Ese renglón es sólo uno de los que debió tributar. En efecto, también debió pagar en concepto de impuesto inmobiliario las sumas que denuncia, a las que agrega los adicionales de emergencia, aunque aclara que no pudo satisfacerlo en su totalidad. Igual manifestación efectúa respecto de los gravámenes que pesaban sobre los establecimientos "Las Moras" y "El Cañadón".

Se refiere luego a la productividad de las tierras. Respecto de "Las Moras" y "El Cañadón" señala que son campos



## Corte Suprema de Justicia de la Nación

"mixtos" aptos para tareas agrícolas y ganaderas perfectamente explotados y con rindes "casi óptimos". En cambio, el caso del establecimiento "Santa María" es distinto ya que está dedicado a la cría y recría de animales vacunos con una superficie de 8.088 ha. de las cuales "ha tenido tradicionalmente 2700 cubiertas por lagunas y 5.388 de tierras aptas para las labores ganaderas y para ciertos cultivos de apoyo". Desde 1977 -agrega- y como consecuencia de obras llevadas a cabo por la Dirección Provincial de Hidráulica, se encuentran anegadas 2329 ha. por sobre las tradicionalmente ocupadas por las lagunas existentes en el predio, por lo que la superficie utilizable se ha reducido a 2.960 ha.

Haciendo caso omiso de tal situación y pese a la existencia de los juicios iniciados por tal razón, la provincia sigue aplicando los mismos gravámenes que se imponían cuando el campo tenía 5.388 ha. explotables. Destaca los rindes que se obtienen y dice que sin perjuicio de ello el peso de los impuestos nacionales y provinciales ha consumido la totalidad de las ganancias.

Hace mérito de la existencia de otros tributos -entre ellos tasas viales y municipales- y realiza consideraciones generales sobre el concepto de confiscatoriedad tal como lo entienden los autores y la jurisprudencia. Destaca, asimismo, la significación constitucional del concepto de la real capacidad contributiva, que no ha sido considerado en su caso.

Finalmente denuncia la inconstitucionalidad de los arts. 2 inc. c, 5 inc. b y 13 de la ley de impuesto a los capitales (texto ordenado por decreto 656/86), los arts. 105, 106 y sptes. del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (ley 10.397 y sus modif.) y los arts. 1, 2 y concs. de la ley 10.897 y sus modificatorias, ya que en su aplicación con-

junta violan los arts. 4, 6, 28, 31, 67 inc. 2 y conchs. de la Constitución (texto de 1853).

II) A fs. 106/112 se presenta la Provincia de Buenos Aires. Realiza una negativa de carácter general y sostiene la improcedencia de la acción declarativa. A la vez entiende que la inconstitucionalidad planteada resulta extemporánea toda vez que la actora ha efectuado pagos parciales de los impuestos que ahora impugna. Considera, asimismo, que el escrito de demanda carece de una fundamentación clara y suficiente.

Afirma que las argumentaciones utilizadas son inconducentes y recuerda que según los dichos de la actora la explotación agropecuaria resulta correcta, encontrándose dentro de los rindes medios para este tipo de campos, y que, no obstante, sostiene que sus ganancias son absorbidas por los impuestos. De tal modo, pretende que el impuesto debe adecuarse a las rentas que obtiene de acuerdo al manejo discrecional que efectúa o a la deficiente explotación que realiza.

Destaca que la actora afirma que la presión tributaria a la que se ve sometida es confiscatoria y sobre el particular recuerda que la doctrina del Tribunal ha señalado que la confiscatoriedad debe apreciarse con relación al valor del inmueble, el quantum del impuesto y el producto o productividad normal o posible de la explotación. La actora -dice- no ha invocado cuál es el valor real de la propiedad ni que con relación a él los gravámenes resulten confiscatorios, lo que basta para desestimar el reclamo. Tampoco ha alegado que el quantum del impuesto merezca tal tacha con relación al índice de productividad, y dice que se limitó a comparar su supuesta ganancia con los impuestos que debe pagar. Agrega que el Tribunal ha precisado que para atribuir a un tributo carácter confiscatorio debe considerarse únicamente su alí-



## Corte Suprema de Justicia de la Nación

cuota o monto y no el importe resultante de la acumulación de varias contribuciones ni de multas, recargos o actualizaciones.

En otro orden de ideas desarrolla su opinión acerca del sistema impositivo e invoca fallos y opiniones de doctrina que quitan sustento a la pretensión planteada. Recuerda que, a raíz de la inundación del campo "Santa María", la actora percibió indemnizaciones por lucro cesante hasta el año 1990. Rechaza la acumulación de recargos e intereses por pago fuera de término y destaca que el impuesto a los capitales y el inmobiliario responden a distintos hechos imposables.

A fs. 123/125 se presenta el Estado Nacional y se adhiere a los términos de la contestación de la provincia. Agrega que el actor, que invoca que la valuación del campo "Santa María" no se ha modificado pese a la inundación que soporta, pudo intentar la revaluación del bien para el pago del impuesto a los capitales. Agrega que no cabe fundar la inconstitucionalidad sólo en relación al período 1989/90, y sostiene que la jurisprudencia ha afirmado que no pueden computarse aisladamente los años en los cuales se han producido pérdidas y que deben tomarse en cuenta los rendimientos corrientes.

Considerando:

1º) Que este juicio es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional).

2º) Que una reiterada jurisprudencia del Tribunal ha señalado de manera invariable que para que se configure la confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 314:1293 y sus citas). Y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del in-

mueble y no a su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial (Fallos: 314:1293 ya citado y sus citas).

En esa línea conceptual se ha establecido asimismo, que la comprobación del índice de productividad es "siempre indispensable" (Fallos: 209:114) o un "elemento de juicio primordial e insustituiblemente necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto" (Fallos: 220:1082).

Es que, también se ha dicho, "la presunta conformidad de las leyes nacionales o provinciales con las normas constitucionales, que es el principio cardinal de la división, limitación y coordinación de los poderes en nuestro régimen institucional, no debe ceder -por transgresión a ese principio y a esas normas- sino ante una prueba contraria tan clara y precisa como sea posible (énfasis agregado) y particularmente cuando se trata de impuestos creados por el Poder Legislativo en virtud de sus facultades no discutidas, cabe tener presente que el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos, ni de circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto de ese gravamen, al margen de accidentes transitorios y circunstanciales sobre la producción y el aprovechamiento de aquél" (Fallos: 207:238).

3º) Que, por otro lado, esta Corte ha sostenido que "a los fines de juzgar acerca de la confiscatoriedad del impuesto impugnado de inconstitucionalidad por el contribuyente, no debe incluirse el monto del gravamen entre los gastos de explotación" (Fallos: 201:165; 223:417), como tampoco lo pagado en concepto de tasas por retribución de servicios (Fa-



## Corte Suprema de Justicia de la Nación

llos: 236:22). A la vez se ha destacado que "en la organización social actual, el propietario de la tierra fértil no atiende al real destino de ella haciéndola mero capital productivo de renta, para limitarse a disfrutar del precio que obtiene por la cesión de su uso" (Fallos: 239:157).

Es oportuno recordar también 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 puede 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 sólo encuentra óbice en los que una tradicional jurisprudencia del Tribunal ha fijado" (Fallos: 314:1293 y sus citas).

Debe señalarse, por último, que se ha requerido "una prueba concluyente a cargo del actor" (énfasis agregado) acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293).

De lo expuesto surgen principios básicos aplicables en casos semejantes: a) el carácter confiscatorio de los tributos debe relacionarse con el valor real y actual del bien o su potencialidad productiva; b) esta apreciación de una situación fáctica no debe surgir de una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación sino de la comprobación objetiva de los extremos indicados precedentemente; y c) la acreditación del agravio constitucional debe ser clara y precisa, esto es, inequívoca.

4º) Que tales exigencias están lejos de ser satisfechas en el sub lite. Así, por ejemplo, resulta que por omisión en la tarea probatoria, o quizás por deliberado propósito, la actora no ha ofrecido elemento de prueba alguno tendiente a acreditar el valor real de los campos, requisito indispensable a la luz de la doctrina citada precedentemente. Por su lado el propósito de acreditar su explotación racional, para lo cual se apeló al peritaje en agronomía, resultó frustrado por las deficiencias que presenta el dictamen del ingeniero Achával Rodríguez. En efecto, los cálculos tendientes a demostrar los rendimientos productivos para medir así el grado de la presión fiscal (ver fs. 290) se resienten del olvido de considerar, a más de la producción ganadera, los beneficios de la actividad agrícola a los que el experto hace expresa mención a fs. 254 y 256. Asimismo se prescinde de toda referencia a las 1500 ha. aprovechables que, aunque inundadas, dieron lugar en el período en debate (1989/90) al lucro cesante que se reconoció en Fallos: 307:1515, extremo respecto del cual y con dudosa probidad procesal la actora omite toda referencia (ver fs. 318 vta./319 vta.). A esas deficiencias se agrega la inclusión de las tasas e impuestos entre los ítems computados para determinar "egresos", de cuyo cotejo con los ingresos -considerados, como se vio, de manera parcial- se extrae el quebranto que atribuye a la explotación. Es de ponderar -también- que el ingeniero Achával Rodríguez computa la producción denunciada por el actor para obtener de allí, con certeza más dogmática que científica, la condición de racionalidad que atribuye a la explotación. Ello se evidencia en la ambigüedad con que el experto debe responder a las observaciones de la provincia que apuntan a demostrar la falta de consideración de la potencialidad productiva (ver fs. 299/301 y 317/317 vta.). Por último, es de destacar,





## Corte Suprema de Justicia de la Nación

como elemento coadyuvante, que el actor utiliza como modalidad productiva agrícola la explotación "a porcentaje" por medio de contratistas, de la que sólo se excluyen el 8% de las 873 ha. del campo "Santa María", temperamento que ha merecido las reservas expuestas en Fallos: 239:157.

Estas circunstancias, unidas a la escasa idoneidad probatoria del peritaje contable, revelan que la pretensión deducida carece de la prueba "clara y precisa" (Fallos: 207:238) o "concluyente" (Fallos: 314:1293 y sus citas) que ha exigido esta Corte.

Por ello, se decide: Rechazar la demanda interpuesta por Martín Bosco Gómez Alzaga contra la Provincia de Buenos Aires y el Estado Nacional. Con costas (art. 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Teniendo en cuenta la labor desarrollada en el principal y de conformidad con lo dispuesto por los arts. 6º, incs. a, b, c y d; 7º, 9º, 11, 22, 37 y 38 de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432, se regulan los honorarios de los doctores Alejandro N. Helguera, Juan Pedro Merbilháa y José Carlos Garay, por la dirección letrada y representación del actor en la suma de trece mil setecientos pesos (\$ 13.700); los de los doctores Mario Alberto Fogliati, Haydée Alicia Castillo, Patricia Andrea Siser y Viviana A. Impaglione, en conjunto, por la dirección letrada y representación del Estado Nacional en la de ocho mil pesos (\$ 8.000) y los de los doctores Alejandro J. Fernández Llanos y Luisa Margarita Petcoff, en conjunto, por la dirección letrada y representación de la Provincia de Buenos Aires en la de veintidós mil cien pesos (\$ 22.100).

Asimismo, se fija la retribución del perito contador Mario Burman en la suma de cuatro mil pesos (\$ 4.000) y los del perito ingeniero agrónomo Alex Carlos Achával Rodríguez en la de cuatro mil pesos (\$ 4.000). Notifíquese y, oportuna-

mente, archívese. JULIO S. NAZARENO - EDUARDO MOLINE O'CONNOR  
- CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO  
PETRACCHI - ANTONIO BOGGIANO (en disidencia parcial)- GUI-  
LLERMO A. F. LOPEZ - GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO VAZ-  
QUEZ.

ES COPIA

DISI-//-



## Corte Suprema de Justicia de la Nación

### -//-DENCIA PARCIAL DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ANTONIO BOGGIANO

Considerando:

Que el infrascripto coincide con los fundamentos del voto de la mayoría con exclusión de la regulación de honorarios que expresa en los siguientes términos.

Por ello, se decide: Rechazar la demanda interpuesta por Martín Bosco Gómez Alzaga contra la Provincia de Buenos Aires y el Estado Nacional. Con costas (art. 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Teniendo en cuenta la labor desarrollada en el principal, lo tratado por esta Corte en la causa T.28 XXIV "Talleres Metalúrgicos Barari Sociedad Anónima c/ Agua y Energía Sociedad del Estado (Córdoba) s/ cobro de australes", disidencia del juez Boggiano, fallada el 7 de julio de 1998, y de conformidad con lo dispuesto por los arts. 6º, incs. a, b, c y d; 7º, 9º, 11, 22, 37 y 38 de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432, se regulan los honorarios de los doctores Alejandro N. Helguera, Juan Pedro Merbilháa y José Carlos Garay, por la dirección letrada y representación del actor en la suma de once mil pesos (\$ 11.000); los de los doctores Mario Alberto Fogliati, Haydée Alicia Castillo, Patricia Andrea Siser y Viviana A. Impaglione, en conjunto, por la dirección letrada y representación del Estado Nacional en la de seis mil cuatrocientos pesos (\$ 6.400) y los de los doctores Alejandro J. Fernández Llanos y Luisa Margarita Petcoff, en conjunto, por la dirección letrada y representación de la Provincia de Buenos Aires en la de diecisiete mil seiscientos pesos (\$ 17.600).

Asimismo, se fija la retribución del perito contador Mario Burman en la suma de tres mil trescientos pesos (\$ 3.300) y los del perito ingeniero agrónomo Alex Carlos Achá-

val Rodríguez en la de tres mil trescientos pesos (\$ 3.300).

Notifíquese y, oportunamente, archívese. ANTONIO BOGGIANO.

ES COPIA