
SUMARIOS:

1. El principio de igualdad, escrito en el artículo 16 de la Constitución Nacional, no se propone sancionar, en materia de impuestos, un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios del Estado deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno, sino, solamente establecer que en condiciones análogas, se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes. en el caso se cuestiona la constitucionalidad de una ley de la provincia de Buenos Aires que crea una contribución territorial con una escala progresiva del 5 al 8 por mil según el valor de la propiedad raíz sobre la que recae dicho gravamen.-
2. Solo las contribuciones que no son equitativas en su monto revisten el carácter de confiscatorias y afectan por tanto principios básicos consagrados en los arts. 17 y 20 de la Constitución Nacional, y los que fluyen de las reglas generales y universales que rigen la materia impositiva. En el caso se cuestiona una ley de la provincia de Buenos Aires que crea una contribución territorial con una escala progresiva del 5 al 8 por mil según el valor de la propiedad raíz sobre la que recae dicho gravamen.
3. La igualdad de una contribución no se ataca en el impuesto progresivo desde que éste es uniforme dentro de las categorías que crea, siendo por la misma razón, proporcional toda vez que se mantiene en el mismo porcentaje para las grandes divisiones que dan margen a la progresión. en el caso se cuestiona la constitucionalidad de una ley de la provincia de Buenos Aires que crea una contribución territorial con una escala progresiva del 5 al 8 por mil según el valor de la propiedad raíz sobre la que recae dicho gravamen.
4. No es inconstitucional el impuesto progresivo sobre la valuación de la propiedad considerado, como lo sostiene la actora, según la proporcionalidad y equidad que consagra el art. 4 de la Constitución Nacional, por cuanto la proporcionalidad está referida en él a la población y no a la riqueza o al capital. Dicho precepto no debe considerarse aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los artículos 16 y 67 inc. 2 (Constitución Nacional 1853-1860), y es por esto que los sistemas rentísticos del país, pueden apartarse del proporcional a la población, para seguir el principio de la proporcionalidad indeterminada que para las contribuciones directas ha adoptado la Constitución en el art. 67 inc) 2. dentro de éste, cabe el impuesto que toma por base, la proporción relacionada con el valor de la tierra, pues tratándose de una contribución directa la exigencia de proporcionalidad ha de ser mirada solamente con arreglo a la riqueza que se grava.-
5. El artículo 16 de nuestra Carta Magna no priva al legislador de la facultad de crear leyes impositivas locales, categorías especiales de contribuyentes afectados con impuestos distintos, siempre que dichas categorías no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases. en el caso se cuestiona la constitucionalidad de una ley de la provincia de Buenos Aires que crea una contribución territorial con una escala progresiva del 5 al 8 por mil según el valor de la propiedad raíz sobre la que recae

dicho gravamen.

6. Las provincias, en ejercicio del poder no delegado a la Nación, tienen la facultad de crear recursos para el sostenimiento de su vida autónoma, y fomento de sus servicios públicos y de su riqueza, bajo el criterio libre de sus legislaturas para dictar leyes necesarias, sin otra exigencia que la de conformar estas a las garantías generales de la Constitución Nacional, único punto que puede ocupar la atención de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, careciendo esta, de atribuciones para examinar los impuestos locales en orden a otras circunstancias referentes a sus formas u oportunidad de su percepción. en el caso se cuestiona la constitucionalidad una ley de la provincia de Buenos Aires que crea una contribución territorial con una escala progresiva del 5 al 8 por mil según el valor de la propiedad raíz sobre la que recae dicho gravamen.
7. El principio de igualdad emanado del artículo 16 de la Constitución Nacional demuestra con toda evidencia cual es el alto propósito que la domina, consistente en el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias. No es la nivelación absoluta de los hombres lo que se ha proclamado, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación tendiente a la protección en lo posible de las desigualdades naturales. en efecto, la igualdad ante la ley, de los habitantes, no puede oponerse como reparo a la implantación del impuesto sobre la valuación de la propiedad, como sucede en el caso, por cuanto su diferencia en la tasa no está basada en distingos de personas ni en sus prerrogativas especiales o en persecuciones odiosas, sino en diversidad de circunstancias razonables y lógicas con miras a la valuación de la propiedad urbana y rural.-

TEXTO COMPLETO:

Opinión del Procurador General de la Nación

Buenos Aires, Septiembre 8 de 1926

Suprema Corte:

Se impugna en la presente causa seguida ante V. E por don Eugenio Díaz Vélez contra la Provincia de Buenos Aires sobre devolución de impuestos de Contribución Territorial, la constitucionalidad de dichos impuestos.

La ley local que creó el referido gravamen de Contribución directa estableció una escala progresiva del 5 al 8 por mil según aumentara el valor de la propiedad raíz sobre que recaía dicho gravamen.

La parte actora sostiene que el sistema tributario implantado es contrario a la garantía que consagra el art. 16 de la Constitución Nacional, el que establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

Agrega que la progresión impositiva establecida que impugna, quebranta por su naturaleza misma todo concepto de igualdad, ya que los propietarios más pudientes abonan, proporcionalmente, mayores contribuciones que las que pagan los menos afincados, todo lo que importa establecer un sistema de política impositiva inconveniente.

Tal es, en síntesis, lo que sostiene el actor.

En cuestiones de la naturaleza de la presente a la Corte Suprema no le es dado emitir pronunciamiento acerca de la conveniencia de un impuesto creado por una provincia en uso de facultades que le son propias (art. 104 de la Constitución Nacional y sus correlativos).

V. E. al respecto ha dicho en la causa que se registra en el tomo 105, pág. 273:

"Que la creación de impuestos, elección de objetos imponible y formalidades de percepción, son del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades sobre este particular, dentro de sus respectivas jurisdicciones, tienen la propia amplitud que su poder legislativo, ya se trate de personas, propiedades, posesiones, franquicias, profesiones o derechos, siendo indudable en la doctrina, que ellas pueden exceptuar de gravamen a determinada clase de bienes, o hacer que este recaiga de diversa manera sobre los distintos ramos del comercio, ocupaciones y profesiones; determinar el monto de dicho gravamen por el valor de la propiedad, su uso o poder de producción, y adoptar el valor nominal o real de los papeles comerciales para los mismos fines, así como otros sistemas tributarios razonables y conforme a los usos generales; sin que los tribunales de la Nación puedan declararlos ineficaces a título de ser opresivos, injustos o inconvenientes, si no son contrarios a la Constitución General".

En cuanto a la impugnación de inconstitucionalidad que se hace al gravamen de referencia como violatorio del principio de igualdad antes indicado, cabe recordar, reproduciendo la doctrina uniforme de V. E. que la igualdad que se refiere el art. 16 de la Constitución no es violada cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes idénticos a todos los contribuyentes, lo que sucede en este caso.

En efecto, el gravamen de referencia aparece establecido indudablemente con carácter de uniformidad y aplicado, sin excepciones, a todos los casos idénticos.

Lo expuesto me induce a afirmar que el impuesto cuya devolución se reclama no es contrario a las garantías que se supone desconocidas.

Horacio R. Larreta.

Fallo de la Corte suprema de Justicia de la Nación

Y Vistos :

Resultando:

Que a fs. 19 se presenta el procurador Rafael Argerich, con poder bastante de don Eugenio Díaz Vélez, y entabla demanda contra la Provincia de Buenos Aires por devolución de las sumas pagadas como impuesto sobre la valuación de la propiedad durante el año 1925, según consta en las boletas respectivas acompañadas de fs. 3 a fs. 18. Funda su demanda en la inconstitucionalidad de aquel impuesto progresivo sobre la propiedad raíz, considerado bajo el doble punto de vista de los estatutos orgánicos de la Nación y de la Provincia, pues estos deben concordar las disposiciones de sus leyes tributarias, con la carta general, so pena de la nulidad absoluta de las mismas.

Transcribe el art. 1º de la ley que establece distintas tasas según el valor de la propiedad gravada que comienza con el cinco por mil para toda propiedad urbana y

se eleva desde el seis por mil hasta el ocho, de acuerdo con la valuación de la propiedad rural en la siguiente forma: el 6 por mil para las propiedades cuyo valor no exceda de cien mil pesos, el seis y un cuarto desde cien mil a doscientos mil, el seis y medio de doscientos mil a trescientos mil, el seis y tres cuartos de trescientos mil a quinientos mil y en la misma progresión hasta llegar al ocho por mil para toda propiedad rural cuya valuación exceda de dos millones. La inconstitucionalidad alegada, resulta según el actor, en primer término de la violación del principio del art 16 de la Constitución Nacional que consagra la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas, principio afianzado en el art 67, inciso 2º en cuanto atribuye al Congreso la facultad de establecer contribuciones directas por tiempo determinado, y "proporcionalmente iguales, en todo el territorio de la Nación; debiendo ser estas equitativas (art. 4º). "Todos los habitantes, dice, son iguales ante la ley. No es posible menos, sino en forma proporcional. Entretanto, la progresión, que impugnamos, por su naturaleza misma, quebranta todo concepto de igualdad. En vez de pagar cada cual como uno, congruentemente con sus recursos, se tiende a que determinado grupo social afronte el impuesto como uno, y otro grupo seleccionado como muchos, aumentándose la gabela del último en medida siempre creciente de su capacidad económica: lo que lleva el sello del socialismo puro, del socialismo revolucionario, del alzamiento abierto contra la constitución clásica romanamente individualista en materia de propiedad".

Cita en su apoyo el demandante la opinión del Dr. Alberto Rodríguez Ortega, en su obra impuesto a la renta, Buenos Aires, 1924, quien afirma que el art. 16 de la Constitución, al preceptuar que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, registra un concepto de igualdad jurídica absoluta y no de igualdad relativa: un concepto de verdadera igualdad jurídica y no de igualdad convencional. Esta condición de igualdad solo se realiza con el impuesto proporcional, que mantiene siempre el mismo porcentaje en tanto que en la progresión no existe relación de igualdad, por cuanto variando la cuota exigible progresivamente y según la valuación de la cosa se llega, por fuerza a desigualdad, inspirada en criterios circunstanciales sin base científica, ni limitación de facultades, lo que significa lo omnipotencia parlamentaria.

Después de consideraciones tendientes a la demostración de la tesis desarrollada, termina el actor solicitando se admita la demanda cuyo monto consta en los boletos acompañados y que su mandante abonó bajo protesta como consta a fs 2.

Que acreditada la jurisdicción de esta Corte, se corrió a fs. 31 el traslado de ley a la demandada y este fue evacuado a fs. 40 por el representante letrado de la Provincia de Buenos Aires, Dr. Emilio Zorraquin, quien entrando al fondo de la cuestión, sostiene que el concepto de igualdad en los impuestos que la Constitución Nacional fue ya definido por esta Corte en diversos fallos y cita en prueba de ella la siguiente jurisprudencia: "el art. 16 de la Constitución Nacional", en cuanto establece que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, debe ser complementado con los artículos 4 y 67, incisos 2 y 16 (tomo 102, pág. 379), "la garantía que consagra el art. 16 no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias; de donde se sigue que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de ellos".

Esta jurisprudencia es el principal fundamento de las defensas, la cual agrega: "que la progresión en materia impositiva no excluye a la igualdad ni a la proporcionalidad ni a la uniformidad", afirmando que la proporcionalidad a que se refiere la Constitución Nacional es relativa a la población, concepto distinto del que ocupa a los tratadistas de finanzas cuando oponen aquel principio al de la progresión. "Si el

estado tiene la facultad para dividir o separa en grupos o categorías lo que ha de constituir la materia impositiva, tal división no afecta a la proporcionalidad ni a la igualdad, puesto que a dichos grupos o categorías les es aplicado un porcentaje fijo y predeterminado. Para que la proporcionalidad estuviera conculcada, sería menester probar que esos grupos o categorías han sido seleccionados caprichosa o arbitrariamente, y basta echar una mirada sobre la escala y las diferencias porcentuales que determina la ley en cuestión, para evidenciar la falacia de semejante conjetura. La provincia no socializa, dice su defensor, sostiene el clásico derecho de propiedad moldeado en la Constitución Nacional y en el Código Civil, pero tampoco abandona su derecho de "imponer contribuciones, dentro de su jurisdicción territorial con el objeto de allegar rentas para usos públicos o cumplir algún fin gubernativo o proveer a los gastos necesarios en el ejercicio del gobierno, empero, aunque todos los ciudadanos, sin excepción, deben allegar su parte a la masa de los bienes comunes, los aportes respectivos no pueden ser los mismos igualmente (Encíclica Rerum Novarum, León XIII)".

Después de otras consideraciones generales que pretenden demostrar la justicia del impuesto progresivo y de criticar el fenómeno del ausentismo que se produce en la Provincia, con desmedro de sus propias instituciones, termina, su representante, solicitando el rechazo de la demanda con imposición de costas.

Declarada la cuestión del pleito, de puro derecho, a fs. 49 vta. y evacuado por el actor el traslado respectivo, se llamaron autos para definitiva a fs. 61 vta., y

Considerando:

Que a mérito de la forma en que se ha trabado la litis en esta causa, y no existiendo en ella cuestiones de hecho que resolver, la única que esta Corte debe plantear y dilucidar es la siguiente, si es o no contrario a los principios dominantes en la Constitución Nacional o Provincial sobre materia de contribuciones, el impuesto progresivo basado en el valor de la tierra establecido en la Provincia de Buenos Aires y a que se refiere la presente demanda.

Que conviene dejar sentado, previamente que tanto los impuestos llamados proporcionales como los progresivos, son aceptados dentro del campo de las finanzas públicas y que ambos tienen fundamento científico con arraigo en la opinión de los autores y en la práctica de las Naciones, dividiéndose aquéllos, solamente, al apreciar las consecuencias y la justicia de su adopción, teniendo en cuenta que los primeros están caracterizados por la uniformidad y constancia de la tasa, en tanto que en los segundos el divisor es variable de acuerdo con la progresión establecida en las leyes respectivas, oponiéndose de esta manera, al sistema de la proporcionalidad material del impuesto la teoría de la proporcionalidad del sacrificio. Bastan estas consideraciones, susceptibles de un gran desarrollo, sino escaparan a la cuestión de derecho planteada, para compenetrarse de que el impuesto impugnado se funda en una doctrina seria, conocida universalmente y que, por tanto, alega la posibilidad de que haya sido creado con miras de un socialismo revolucionario o de persecución a determinadas personas o clases.

Que es indiscutible, como lo ha declarado esta Corte en repetidas ocasiones, que las provincias, en ejercicio del poder no delegado a la Nación, tienen la facultad de crear recursos para el sostenimiento de su vida autónoma, y fomento de sus servicios públicos y de su riqueza, bajo el criterio libre de sus legislaturas para dictar las leyes necesarias, sin otra exigencia que la de conformar estas a las garantías generales de la Constitución nacional, único punto que puede ocupar la atención del Tribunal, careciendo este como carece, de atribuciones para examinar

los impuestos locales en orden a otras circunstancias referentes a sus formas u oportunidad de su percepción (Fallos, tomo 95, pág. 327; tomo 105, pág. 273, considerando 3º; tomo 147, pg. 402; tomo 150, pg. 112; artículos 104 y siguientes de la Comisión Nacional; 165 U. S. 150).

Que los principios de igualdad, invocados por la parte actora emanados del art. 16 de la Constitución Nacional que se dice violado por el impuesto progresivo, no tienen, bajo punto de vista alguno, el alcance que aquella les atribuye. El texto de tal disposición, inspirada por la conciencia democrática de sus autores, que abominaba toda primacía ilegítima, que no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento, que suprime los títulos de nobleza y los fueros personales, para declarar enseguida, que todos los habitantes son iguales ante la ley, demuestra con toda evidencia cual es el alto propósito que la domina: el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que concede a otros en iguales circunstancias (Fallos, tomo 16, pág. 118; tomo 101, pág. 401). No es, pues, la nivelación absoluta de los hombres, lo que se ha proclamado, aspiración quimérica y contraria a la naturaleza humana, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación tendiente a la protección en lo posible de las desigualdades naturales. En virtud de estos propósitos no están equiparados los nativos a los extranjeros en relación al derecho político, ni lo están los menores e incapaces a los mayores, bajo el Código Civil, y cada vez se tiene de más a la individualización de la pena en las leyes penales, no siendo dentro del Código iguales las mujeres, los niños y los ancianos, a los fines de su aplicación. De modo que la igualdad ante la ley, de los habitantes, no puede oponerse como reparo a la implantación del impuesto de autos, por cuanto su diferencia en la tasa no está basada en distingos de personas ni en sus prerrogativas especiales o en persecuciones odiosas, sino en diversidad de circunstancias razonables y lógicas con miras a la valuación de la propiedad urbana y rural.

Que en la misma disposición del art. 16 citado se ha establecido que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, garantía que se ha invocado asimismo por el actor como determinante de la inconstitucionalidad de la contribución atacada, ya que esta, se dice, fijando tasa diferentes y según la valuación de los bienes raíces, vulnera dicha base absoluta e inconstitucional.

El concepto de igualdad de los impuestos a la manera como debe entenderse ante los preceptos constitucionales ha sido ya aclarado por esta Corte y no se ha expresado en el sub lite, razón alguna nueva que pudiera hacer variar su jurisprudencia. El Tribunal ha dicho en uno de sus últimos fallos pertinentes a la cuestión que se trata: "Que el principio de igualdad escrito en el art. 16 de la Constitución, no se propone sancionar, en materia de impuestos, un sistema determinado ni una regla férrea por la cual todos los habitantes o propietarios del Estado deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del gobierno sino solamente establecer que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes". Fallos, tomo 105, pág. 273; tomo 117, pág. 22; tomo 132, pág. 198; tomo 150, pág. 112); y esta declaración se afirma en anteriores que entrañan al mismo concepto y que conviene transcribir por ser adaptables al caso: "El citado art 16 no priva al legislador de la facultad de crear en las leyes impositivas locales, categorías especiales de contribuyentes afectados con impuestos distintos siempre que dichas categorías no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases" (Cooley Taxation, 3ª edición pág. 75 y siguientes; Willoughby On the Constitution, pág. 593, citados en el Fallo tomo 147, pág. 402). "La igualdad exigida por el art. 16, ya que si establece categorías de contribuyentes gravadas con distintas tasas, aquellos se fundan en diferencias razonables, como ya se ha dicho, y estas que alcanzan hasta el ocho por mil no atentan contra el principio de la equidad, como se verá mas adelante. (Tomo 170,

U. S. 283).

Que tampoco es inconstitucional el impuesto progresivo de autos, considerado según la proporcionalidad y equidad que consagra el art. 4 de la Constitución, por cuanto la proporcionalidad esta referida en él a la población y no a la riqueza o al capital. Dicho precepto no debe considerarse aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los arts. 16 y 67, inciso 2º, como lo ha dicho esta Corte en fallo citado por la demandada, y es por esto que las sistemas rentísticos del país, han podido apartarse del proporcional a la población, para seguir el principio de la proporcionalidad indeterminada que para las contribuciones directas ha adoptado la Constitución en el art. 67, inc. 2º dentro del cual cabe el impuesto que toma por base, la proporción relacionada con el valor de la tierra pues tratándose de una de una contribución directa la exigencia de su proporcionalidad ha de ser mirada solamente con arreglo a la riqueza que se grava.

Establecido ya que la igualdad de una contribución no se ataca en el impuesto progresivo desde que este es uniforme dentro de las categorías que crea, debe agregarse que, por la misma razón, es también proporcional toda vez que se mantiene el mismo porcentaje para las grandes divisiones que dan margen a la progresión. Así en el caso de autos, el divisor o tasa del impuesto de seis por mil se aplica a todas las propiedades rurales avaluadas hasta cien mil pesos, el 6 1/4 por mil a todas las de cien mil a trescientos mil, el 6 1/2 por mil a todas las de trescientos mil a quinientos mil y así sucesivamente hasta llegar al ocho por mil para todas las propiedades de más de dos millones de pesos de valuación. La proporción y la progresión no son términos opuestos, pudiéndose mantener aquella dentro de ésta, como se observa en el impuesto sobre la tierra en tela de juicio.

Que éste al propiciar una progresión limitada, se encuadra en el marco de la equidad, pudiendo asegurarse que su límite máximo de ocho por mil no asume los caracteres de una confiscación. No hay tampoco el peligro de que los estados puedan caer en la exageración del sistema progresivo, por cuanto esta Corte ha declarado reiteradamente que las contribuciones que no son equitativas en su monto revisten el carácter de confiscatorias y afectan por tanto principios básicos consagrados en los arts. 17 y 20 de la Constitución Nacional y los que fluyen de las reglas generales y universales que rigen en materia impositiva (art. 5º de la Constitución; Cooley, Principios de derecho constitucional en los E. U. de América, pág. 49 y siguientes; Fallos, tomo 115, pág. 11; tomo 138, pág. 161 y el reciente sobre patente a los médicos en la Provincia de San Juan, tomo 150).

Que habiéndose demostrado que el impuesto impugnado no contradice las reglas de igualdad, proporcionalidad y equidad que para las contribuciones exige la carta fundamental de la Nación, son aplicables idénticas consideraciones para demostrar que aquel gravamen no es violatorio de la uniformidad que requiere la Constitución de la Provincia, ya que esta exigencia está comprendida dentro de aquellos principios generales, ya examinados.

Que la cuestión sobre inconvenientes o ventajas de una clase de impuestos sobre otra, es ajena, se repite, a la atribución de esta Corte para revisar gravámenes locales bajo el criterio de la Constitución nacional; pero cabe hacer notar que el impuesto es considerado hoy, no solo como cuota que corresponde a cada habitante para subvenir a los gastos públicos, sino también como el instrumento político económico principal que regula y fomenta la riqueza del país apreciando las facultades de los contribuyentes para soportar las cargas sociales; que el gravamen progresivo ha sido adoptado por la mayor parte de las naciones, lo que modificaría, por lo menos, que no obstante las discusiones teóricas a su respecto, se han levantado las resistencias que despertó su implantación, atribuyéndole injusticia o

falta de equidad; y que en los Estados Unidos, considerado como el país clásico de la proporcionalidad en los impuestos, su constitucionalidad ha sido declarada por el Tribunal Supremo estableciendo de modo definitivo, que la igualdad a que se refiere la ley fundamental no es la exacta o matemática, si no la exigencia, bajo aquel concepto de que el impuesto actúa sobre todos de igual modo en iguales circunstancias. (170 U. S. 283 citado por Seligman. "El impuesto progresivo", pág. 139; Arturo M. Bas, Derecho Argentino, tomo 2º, pág. 83 y siguientes).

Que a mérito de los fundamentos precedentes, corresponde declarar que el impuesto a la evaluación, vigente en la Provincia de Buenos Aires durante el año 1925, no es contrario a la Constitución Nacional en el modo que lo pretende el actor, y que, por tanto, es improcedente la devolución solicitada.

Por estos fundamentos y de acuerdo con el dictamen del Señor Procurador General, fs. 66, se absuelve de esta demanda a la Provincia de Buenos Aires, sin costas, en atención a la naturaleza de la causa. Notifíquese y archívese, previa reposición del papel.

A. Bermejo. - J. Figueroa Alcorta. - Roberto Repetto. - R. Guido Lavalle.