

Avalos Omar Edgardo

Trabajo Final de Graduación

***“Principio de No Confiscatoriedad. Criterio de
aplicación de la Corte Suprema Argentina”***

Universidad Siglo 21

Abogacía

2016

Resumen.

El presente es un proyecto que tiene como objetivo el estudio de la aplicación concreta del principio de No Confiscatoriedad por parte de la Corte Suprema de Justicia, el mismo viene siendo desde hace tiempo, utilizado por la Corte en sus distintos fallos, en pos de la defensa de la propiedad privada y su desarrollo, así mismo es la doctrina, quien a partir de los fallos de la Corte empieza a poner más atención al principio, y comienza a destacar sus virtudes, como así también sus límites. En la actualidad, existe acuerdo mayoritario en la jurisprudencia de la Corte Suprema sobre la aplicabilidad del principio de No Confiscatoriedad. El presente rescata la fuerza vinculante que ostenta la Suprema Corte a través de su doctrina jurisprudencial y obliga a tratar sus interpretaciones más relevantes, para dar luz a aquello que conocemos por Confiscatoriedad, y de esta forma satisfacer uno de los anhelos dominantes del Derecho Nacional, como ser la protección de la propiedad privada.

Abstract.

The present project has as objective the study of the specific application of the “Non Confiscatory Principle” by the Supreme Court of Justice. This Court has taken the before mentioned Principle to rule in defense of the private property and its evolution, as well as the doctrine, which embraces the Court verdicts to put more attention into the Principle itself, noting it’s virtues and limits. Considering the precedent case law regarding the “Non Confiscatory Principle”, nowadays there is a more homogeneous saying in regards to its applicability. This project highlights the binding power that the Supreme Court holds by its jurisprudence and forces to treat it’s more relevant interpretations, putting light into what is known as Confiscatory and

opening the way to one of the greatest desires of the National Law as it is the protection towards private property.

INDICE.

INTRODUCCION.....	6
CAPITULO I	9
DE LOS PRINCIPIOS JURIDICOS EN GENERAL.	9
Introducción.....	9
1. Los principios jurídicos.	9
2. Los principios jurídicos constitucionales.	11
3. Los principios jurídicos constitucionales con aplicación tributaria.	13
CAPITULO II.....	16
EL DERECHO DE PROPIEDAD.	16
Introducción:	16
1. Concepto de Derecho de Propiedad.	17
2. Limites al Derecho de Propiedad.	18
CAPITULO III	21
DE LOS TRIBUTOS.	21
Introducción:	21
1. Definición jurídica de tributos.....	22
2. Clasificación jurídica.	23
2.1. Impuestos.....	24
2.2. Tasas.	26
2.3. Contribuciones especiales.....	27
3. Poder tributario.	28
3.1. Concepto.	28
3.2. Caracteres.	29
3.3. Alcance.....	30
3.4. Competencia.	31
3.5. Limites. Noción.....	32
CAPITULO IV	41
PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD.	41
Introducción.....	41
1. Concepto y funciones del principio.	42
2. Relación con los principios jurídicos tributarios.	43

2.1. Principio de legalidad.....	44
2.2 Principio de Igualdad.....	46
2.3 Principio de Capacidad Contributiva.....	49
2.4 Principio de Generalidad.....	51
2.5 Principio de Progresividad.....	52
CAPITULO V.....	54
LA FORMULACION DEL PRINCIPIO SEGUN LA CORTE SUPREMA DE JUSITICIA.....	54
Introducción.....	54
1. Ámbitos de aplicación del Principio de No Confiscatoriedad.....	55
2. Descripción de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en relación al principio de No Confiscatoriedad.....	57
2.1. Impuesto sucesorio.....	57
2.2 Impuesto inmobiliario.....	63
2.3 Contribución de mejoras.....	65
CONCLUSIONES.....	72
BIBLIOGRAFIA.....	74

INTRODUCCIÓN.

En Argentina, la Corte Suprema ha venido estableciendo diferentes contornos a diferentes figuras que mas allá de no estar presentes en forma manifiesta dentro de nuestro ordenamiento jurídico, resulta imperioso poder contar con estas herramientas, esto se podría ejemplificar con el caso de la acción de amparo, que recién vino a incorporarse con la reforma constitucional de 1994, pero como es sabido fue una creación pretoriana de la Corte en el año 1957, con el caso “Ángel Siri”, o el control de constitucionalidad de oficio, que tuvo origen en Estados Unidos, bajo la pluma del juez John Marshall en el caso “Marbury vs. Madison”, y fue traída a la Corte Suprema Argentina en el caso “Sojo Eduardo vs. Cámara de Diputados de la Nación”. Así es como se dio origen en nuestro país al principio de no Confiscatoriedad, a través de los lineamientos aportados por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia. Aunque en un principio la Corte se ajusto al concepto de confiscación, como incautación de bienes, manifestando que la aplicación de la figura se daba solo en el ámbito penal. El Máximo Tribunal en un largo historial de fallos ha ido evolucionando en su postura dándole al principio de no Confiscatoriedad un ámbito de aplicación más extenso, al entender que el principio se manifiesta a través de sus efectos y esos efectos confiscatorios no pueden menoscabar el patrimonio de los contribuyentes.

No parecería lógico empezar el estudio de un principio sin determinar que se entiende por “principio” y más aun en las situaciones en que se manifiesta, sea un principio moral, principio de derecho, sea inserto dentro del ámbito de las convenciones internacionales o constitucionales. No es aleatorio, entonces, que en el presente trabajo, se realice una aproximación a los conceptos de “principios”, y

tomando como base dichos conceptos, se pretenda ir depurando, ir de lo general a lo particular, para llegar al actor principal de este trabajo, el principio de no Confiscatoriedad. Es así como decimos que el fenómeno pertenece al género de principios, dentro de estos a los principios constitucionales, y más estrictamente a los principios constitucionales que aplican al derecho tributario.

Para tener un buen panorama sobre el fenómeno en cuestión se torna indispensable dar precisiones y conceptos del tipo jurídico, para luego poder avanzar sobre el estudio del principio en profundidad, es por esa razón, que se tratara de dar una breve explicación acerca de lo que se entiende por tributos, y sus distintas clases, para poder ingresar de lleno en su creación por parte del Estado, a través de lo que se suele llamar poder tributario o potestad tributaria. Esto no es excluyente, ni quiere decir que no se atienda a los demás principios que rigen la creación de los tributos, sino que en esta aproximación que se intenta, parece claro que las intenciones que se persiguen se purifican con la simple lectura, de todos modos, el tema se tratara en concreto al abordar el capítulo tres, y en la relación del principio de No Confiscatoriedad con cada uno de los principios en concreto en el capítulo cuatro.

Para atender de forma correcta al principio de No Confiscatoriedad, resulta imperativo hacer un buen estudio del régimen jurídico de la propiedad privada, y la conceptualización de la Corte Suprema de Justicia, ya que al ser el principio de No Confiscatoriedad un límite a la potestad tributaria, es necesario saber porque existe este límite, y que es lo que protege. Nos encontramos frente a un principio de corte constitucional, que oficia como protector de la posición jurídica de los propietarios, y no solo eso, sino que pretende que ese derecho continúe en el tiempo, sin menoscabarse en su potencia creadora de utilidades. “Lo protegido no es el dominio

como conjunto de facultades de que es titular el propietario, sino la intangibilidad del valor patrimonial” (Naveira de Casanova, 2012, p 37). El derecho de propiedad, queda sujeto a las leyes que reglamenten su ejercicio, estas leyes no podrán alterarlos o desconocerlos conforme al Art. 28 de la constitución, que adopta el principio de la razonabilidad de las leyes (Spisso, 2007). Será entonces eje central del presente trabajo la propiedad privada y su protección, como así también sus límites, ya que es sabido que no existen derechos absolutos o carentes de límites.

Siguiendo este orden de ideas, donde las depuraciones conceptuales se manifiestan en cada capítulo, y siempre buscando una postura que haga más cómodo el estudio del principio de no confiscación, es como trataremos de dejar claros aquellos lineamientos utilizados por la Corte para dar fundamento al instituto. Es el primer objetivo y acaso el más importante de este trabajo, poder dilucidar las condiciones bajo las cuales nuestra Corte Suprema de Justicia, viene aplicando el principio de No Confiscatoriedad, y justamente, es la razón por la cual se pretende sectorizar el presente trabajo, dando en los primeros capítulos las bases necesarias para detectar aquellas variables que rodean al principio de No Confiscatoriedad y le dan una suerte de aura jurídica, pues resultaría utópico concentrar su estudio en forma aislada. Por otra parte, ya resuelto el tema de la depuración conceptual sobre las conexiones que intervienen al principio, se dará tratamiento al principio específico, y más concretamente a los criterios utilizados en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia para su aplicabilidad.

CAPITULO I

DE LOS PRINCIPIOS JURIDICOS EN GENERAL.

Introducción.

Dar comienzo a un trabajo en el cual, el eje central de estudio es un principio jurídico aplicado a la órbita tributaria, obliga si se quiere, a contextualizar al actor principal de la obra, dentro de los principios jurídicos constitucionales de aplicación tributaria, es por esta razón que en el presente capítulo se dejaron en claro algunos conceptos que hacen a la relevancia del principio de No Confiscatoriedad y como cumple su rol de “principio”, y más estrictamente como se inserta dentro de la letra constitucional.

Nos parece acaso primordial darle la depuración conceptual necesaria, para poder ir de lo general a lo particular, dejando claro que al gozar el principio de No Confiscatoriedad de la jerarquía de principio jurídico, habrá que explicar, entonces, que es un principio jurídico, para entender su ingreso a los principios constitucionales, y como se llega a su aplicación en materia tributaria.

1. Los principios jurídicos.

Son si quiere muy variadas las posiciones dadas sobre los principios jurídicos, y estas posturas utilizan como criterios clasificadores a diferentes aspectos, por dar un ejemplo, se clasifican según su respectiva jerarquía, o como veremos más adelante por la materia en la que se aplican, como ser el principio de no Confiscatoriedad aplicado a la materia tributaria, o según su función social de tal o cual principio o su utilidad práctica. Para tratar de conceptualizar a los “principios jurídicos” vamos a decir que

son “aquellos valores normativos de carácter organizador aceptados, recogidos o estipulados por la norma constitucional y que han de inspirar el ordenamiento jurídico” (Naveira. 2012. Pág. 2). Asimismo, existe entre nosotros dos posiciones muy marcadas sobre los principios jurídicos, y son estas posiciones las que usaremos en este trabajo para dar una idea sobre lo que entendemos por principios sin meternos en la discusión que nuclea a estas posturas. Por un lado tenemos las posturas iusnaturalistas, que hacen referencia al derecho natural. “Derecho natural quiere decir los principios ideales intrínsecamente validos, según los cuales principios debe ser fabricado el derecho humano, el derecho positivo” (Recasens Siches. 1972. Pág. 42). El concepto anteriormente practicado nos da una idea sobre estas posturas iusnaturalistas, dejando entrever en sus líneas que para la doctrina naturalista solo existe un orden jurídico positivo, si este toma como fuente al derecho natural, que es en teoría, preexistente. Para robustecer lo que venimos exponiendo, diremos que el iusnaturalismo “lleva un ínsito respeto a los principios, como una categoría jurídica anterior a las normas, elementos aquellos que reflejaran necesariamente estas en su contenido” (Naveira. 2012. Pág. 4). Nos toca ahora, dar un vistazo al iuspositivismo, donde:

Los principios no tienen esa entidad concluyente sino que se deducen de las normas o, aun considerando que tienen vida extra normativa, ella no es jurídicamente vinculante mientras no se reflejen en normas validas, a partir de las cuales, entonces, se derivaran (Naveira, 2012. Pág. 4).

Parafraseando al doctor Naveira (2012) y tratando de dar luz, entendemos que el iuspositivismo no desconoce a los principios mentados por el iusnaturalismo, simplemente no les reconoce esa calidad vinculante que es la que pretende cada norma

para gozar del rango de jurídico, es más, el iuspositivismo agrega y sostiene que los principios se deducen de las normas positivas, ósea del derecho como creación del humano, y siguiendo un poco con la lógica de este razonamiento, no queda más conclusión que pensar en las normas positivas como preexistente a los principios, en estricta interpretación. Ya como conclusiones sobre lo explicado en este apartado, y siguiendo con el método planteado, sobre la depuración conceptual, sea que le demos un carácter positivista o de una postura de corte naturalista, el principio de no Confiscatoriedad, no perdería su esencia de “principio jurídico”, es decir que, “tanto desde una posición como desde la otra, la construcción dogmática del principio de no confiscación puede ser admisible” (Naveira. 2012. Pág. 4).

2. Los principios jurídicos constitucionales.

Planteamos la situación desde la base misma del sistema jurídico, haciendo referencia a los principios, nos toca ahora dar una vuelta de tuerca y ajustar los conceptos de principios ya aplicados al ámbito constitucional. En general hemos estado de acuerdo en decir que, “por principios constitucionales se puede entender, aquellos que tienen relevancia a nivel constitucional” (Naveira. 2012. Pág. 7).

Nos parece interesante traer en este apartado al siguiente párrafo, quizás de esta manera, nos resulte más ilustrativa la palabra de una calificada doctrina:

Los principios constitucionales pueden considerarse como los instrumentos normativos fundamentales para la realización de los valores superiores del ordenamiento jurídico, valores que no deben ser tomados de forma aislada, sino en tanto partes integrantes de un orden sistemático que

desarrolla una función disciplinaria dentro del derecho. (Naveira. 2012.

Pág. 8).

Vemos entonces, como se convierten estos principios jurídicos en instrumentos necesarios para dar contenido a las normas, normas que a través del poder constituyente darán contenido a la Constitución, no solo aportando valores, sino también creando una integración normativa, un sistema que aportara las base de todo el plexo legislativo que de la constitución emane. Siguiendo este hilo conductor, podemos dar una aproximación a la importancia de los principios, ya a esta altura, colocados dentro del ordenamiento jurídico, y tomados como principios constitucionales, con su inclusión en la misma, inclusión que se manifiesta en forma explícita o también implícita, y esta clasificación que exponemos, es la que usaremos para graficar de alguna manera la ubicación del principio de no Confiscatoriedad, y su inserción a nivel constitucional. Vamos a contextualizar los principios explícitos, diciendo que “la positivización de los derechos constitucionales, se produce habitualmente mediante normas expresas” (Sagües. 1997. Pág. 243.). La frase recién expuesta nos da a entender que serán explícitos aquellos principios que sean recogidos por el texto de la constitución y plasmados en su letra, “el texto constitucional detalla con relativa precisión un derecho” (Sagües. 1997 Pág. 243.).

Siguiendo con vocación ilustrativa y a los fines de ubicar al principio de no Confiscatoriedad, continuamos con la descripción de lo que se entiende por principios implícitos, o no enumerados, diremos que emanan del artículo 33 de nuestra constitución, que reza, *“las declaraciones, derechos y garantías que enumera la constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados, pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma*

republicana de gobierno”. “Los derechos no enumerados del Art. 33 son tanto de índole política como de cualquier naturaleza; y se refieren también a derechos naturales de los hombres y de las sociedades” (Sagües. Pág. 247. T 2). Tratando de conciliar los concepto de principios explícitos e implícitos, y acercando los mismos al principio de no Confiscatoriedad, diremos que la no Confiscatoriedad tiene en nuestro ordenamiento el carácter implícito, al ser este una creación pretoriana de la Corte Suprema de Justicia (García Belsunce, 2003).

3. Los principios jurídicos constitucionales con aplicación tributaria.

Hemos venido hablando de los principios, tratando de dar luz a la genética jurídica de estos valores, buscando una senda propicia que nos deje de frente al principio de no Confiscatoriedad, para esto tomamos impulso desde la conceptualización misma y a secas de los principios jurídicos, pasando por su incorporación en los textos constitucionales. Es momento de comenzar con el estudio de los principios jurídicos constitucionales, y su aplicación en la materia tributaria, observando primero que la constitución no es solo una instrumento político, sino también, es un andamiaje normativo, del cual se desprenden normas que gozan de un carácter directriz, un orden que es superior, y del cual se va a despegar todo el ordenamiento jurídico de un país,

La constitución es un conjunto de principios y de normas que constituyen un sistema orgánico, en el cual todos y cada uno de tales principios y normas se hallan estrechamente vinculados, de manera que no se debe hacer una interpretación aislada, sino en función del sistema, a la luz de la filosofía que inspira el programa constitucional (Spisso. 2000. p 2).

Para el doctrinario Casas (2005) será prioridad el componente constitucional, por contener esta, los preceptos normativos regulados a través de enunciados generales, y estar estos a la vez por encima de la materia jurídica que se elija, en este caso el derecho tributario. “La calificación de tributario de un determinado principio solo implica especificar el ámbito en el cual él se desarrollara su normatividad, pero sin desconocer su posible origen en otro principio mas general del ordenamiento” (Naveira. 2012. Pág. 24), con gran pedagogía enseña Naveira (2012), que es independiente de donde se materialice el principio que se estudia, este puede participar del mundo jurídico tributario, civil, penal, etc. pues emana de un solo orden jurídico supremo, la Constitución. Así las cosas, teniendo en cuenta que un principio jurídico, es adoptado por nuestra constitución, y luego es aplicado al ámbito tributario, no quiere decir que este principio o conjunto de principios se circunscriban solo a la materia en la que se aplican, de igual forma, y después de repasar lo hasta aquí expuesto, tampoco es necesario que el principio emane explícitamente del texto constitucional, ahora bien, solo cabe destacar que el programa normativo que nos convoca en este apartado es “una parte del derecho constitucional, que es tributaria por el objeto a que se refiere, pero que es derecho constitucional, pues su tarea es la de disciplinar la soberanía del Estado en un determinado sector, el de la actividad tributaria” (Casas. 2005. p 46). También enseña Dino Jarach, que:

Los principios de la imposición no constituyen solamente el producto de la doctrina filosófica y económica en el esfuerzo para lograr la justicia de los impuestos, sino también, el resultado de tales esfuerzos sobre la proclamación de los supremos principios constitucionales en materia impositiva (Jarach. 2005. Pág. 315).

Por otro lado, y siguiendo este hilo conductor, Giuliani Fonrouge nos habla de limitaciones al poder tributario, cuando encara el tema de los principios jurídicos, y enseña que existen dos momentos en los cuales se manifiestan los principios jurídicos, que un límite es de carácter general, y esta dado por los principios jurídicos de la tributación, y esto se entiende por principios incorporados a la constitución, y otro límite derivado de la organización política de los Estados y su coexistencia en el orden internacional (2004).

Es objetivo primordial de este punto, dar las bases necesaria para el estudio del principio de no Confiscatoriedad, es por esta razón que pasaremos en limpio lo expuesto, ya sabiendo de la personalidad del principio en cuestión, de la forma en que ingresa a nuestra constitución, y de la importancia que ostenta, por ser junto con otros principios, un límite al órgano legislativo al momento de la creación y aplicación de tributos, pero sin adelantarnos a temas que serán planteados más adelante, y en obediencia a las formas, vamos dejando claro que los principios jurídicos constitucionales no son y no tienen que ser aplicados en forma exclusiva a ninguna rama específica del derecho, los principios llegan con una vocación integradora, que da bases de interpretación si se quiere, y que sirven de custodios ante posibles aplicaciones interesadas por parte de los operadores jurídicos. Ya en condiciones de avanzar con el trabajo, y sin distraernos en discusiones que excederían al presente capítulo y al trabajo en estricto, podemos concluir, con total certeza, de que la no Confiscatoriedad integra ese mundo rector de los principios jurídicos, principios que se manifiestan en el orden constitucional, y que además, sin ser excluyente de otras materias, es principio protagonista en el ámbito tributario.

CAPITULO II

EL DERECHO DE PROPIEDAD.

Introduccion.

Se puede encontrar dentro de los ideales básicos que dan sustento a una Nación una muy variada gama de derechos y garantías, los cuales en su mayoría están explícitos o implícitos dentro de una Constitución, el derecho de propiedad esta dentro de esta clasificación, y con mas certeza, se ubica en los derechos explícitos, es decir, aquellos que de la Constitución emanan expresamente. En este punto trataremos de ser congruentes con las ideas que venimos plasmando, y dar aquellas representaciones generales de cada instituto, para luego exponer las bases conceptuales que den color a lo que se trata de ilustrar, por esta razón diremos que en general “El constitucionalismo y el derecho constitucional nacen, entre otras metas esenciales, para reconocer ciertos derechos personales básicos y para poner topes al Estado” (Sagües. 1997. Pág. 223). Siguiendo las ideas del autor citado, se puede visualizar la imagen de que en una constitución, no solo se plasma la organización política de un Estado, sino también aquellas cuestiones relativas a las garantías y derechos de los individuos partes del mismo, fijando límites a las agresiones y posibles injusticias que puedan llegar a darse, ya sea, entre los mismo particulares, o ya sea por parte del mismo Estado a través de diferentes mecanismos, es por esta misma razón que la carta magna al mencionar a la propiedad, lo hace fijando fuertes protecciones ante cualquier agresión, así mismo la Constitución se manifiesta en su artículo 14 diciendo que “todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; a saber: (...) de usar y disponer de su propiedad”,

además del uso y goce proclamado en el artículo 14, también se expresa sobre la propiedad, ya con más énfasis, en su artículo 17: “ la propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley”, seguimos a Sagües (1997) al exponer que aquí lo que la Constitución proclama es un derecho genérico a la propiedad, así mismo el artículo 17 continúa diciendo “la expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Solo el congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”. Es a todas luces hartamente extenso el tema, por esta razón trataremos de ser respetuosos y no excederemos el tratamiento del mismo, teniendo en cuenta el método elegido, nos vemos obligados a dar los conceptos y funcionalidades que hacen a la propiedad privada, y cual es su papel dentro del presente trabajo.

1. Concepto de Derecho de Propiedad.

Hemos dejado en claro la importancia del derecho de propiedad en la introducción del presente capítulo, es hora de conceptualizar el mismo, y para esta tarea citamos al prestigioso jurista, Bidart Campos (2008) que instruye con gran sencillez, diciendo que el derecho de propiedad se concreta siempre en relación a un bien individualizado, y este efecto se genera cuando el derecho le da a un sujeto determinado el título respectivo, según algún acto jurídico que tenga la facultad o la capacidad suficiente para poner en cabeza de este sujeto la propiedad del bien.

Tratando de ser prolijos en la elaboración, daremos una definición más general del Derecho de Propiedad, tomando la letra de Spisso, que dice que el Derecho de Propiedad “consiste en una relación o vínculo de las personas con las cosas, bienes o valores que, bajo el amparo del Estado, les permite usar, disfrutar y disponer de ellos” (Spisso. 2000 Pág. 31). Así mismo la Corte Suprema, tiene dicho desde hace tiempo que “el Derecho de Propiedad, comprende todos los intereses apreciables que una persona pueda poseer fuera de sí misma, fuera de su vida y de su libertad”. Tratando de conciliar estos conceptos, pareciera ser que la propiedad es todo aquello que bonifica a una persona, y esto es independiente de cómo se concrete el derecho de propiedad, independientemente de sus cualidades intrínsecas, lo que da valor al patrimonio personal es cotizado por el individuo-dueño en primera instancia, así de esta forma, nos desprendemos del concepto civilista de Propiedad, para estar a lo mas general, que es el Derecho de Propiedad a secas.

2. Limites al Derecho de Propiedad.

Al hablar de limites vamos a ir reduciendo la distancia que nos separa del principio actor del presente trabajo, generando y encontrando los argumentos suficientes que dan razón al Capítulo III, sin olvidar aquellos que dejáramos en claro al intentar la introducción del Capitulo. El método a utilizar es sencillo, fiel al objetivo, este será plasmar la generalidad en una premisa que soporte un análisis integral del derecho de propiedad, como Derecho integrante de una sociedad-conjunto de normas ubicadas sistemáticamente, en este caso sobre la cúspide normativa donde se encuentra la constitución, que es donde se desgrana todo el sistema jurídico abarcando al derecho de Propiedad. Así, siguiendo a Spisso, diremos que “No se trata, pues, de limitación de derechos, sino de la exacta determinación de su contenido”

(Spisso. 2000 Pág. 33). Pondremos bajo la lupa a la letra del autor siguiendo sus ideas, la elección no es mera coincidencia, ya que después de pasar revista sobre el tema en diversas obras de diversos autores encontramos en Spisso al concepto que más se ajusta a nuestro trabajo, ahora bien, se deriva de la premisa planteada que el límite del Derecho de Propiedad y de los Derechos en general que emanan de la carta magna, se encuentran “limitados” si se quiere por su propia naturaleza, esto es por su contenido en estricta interpretación, es decir el sistema o conjunto de derecho es la valla que contiene la extensión de los demás, siendo en primeras instancia el límite más importante el de la propia naturaleza del Derecho en cuestión. Así las cosas y tal como está planteada, hablar de límites sería de alguna manera sobre abundante, ya que al interpretar de manera correcta el alcance de cada derecho y su interacción con los demás derechos integrantes del sistema, no habría problemas de limitación, sino una mera sistematización. Tomaremos un fragmento de la obra de Spisso, y con el vamos a ir acercándonos al principio de No Confiscatoriedad y su papel dentro del sistema:

De la debida articulación o interpretación del derecho de propiedad con los demás derechos y preceptos constitucionales se deduce, sin mayor esfuerzo, que aquel no implica un valladar que ponga al individuo a resguardo de la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del Estado (Spisso. 2000. Pág. 34).

Es indudable, que si a modo de hipótesis viéramos una moneda en este párrafo, estaríamos solo contemplando un lado de la misma, del otro lado encontraríamos que el Estado tampoco puede menoscabar la propiedad privada hasta aniquilarla a través del sistema tributario, pues si bien es cierto, y esto es casi unánime en la doctrina, los individuos ya sean personas físicas o jurídicas están obligadas al sostenimiento del

Estado y este a su vez, a dar una base de seguridad general para llevar adelante una vida en sociedad, el Estado no puede desconocer a la propiedad privada, como fuente creadora de recursos y abastecimiento constante, es entonces donde encontramos limites a la potestad tributaria, pero a su vez ese sistema tributario también oficia como limite al derecho de propiedad, que siendo fiel al concepto esbozado, este no seria limite en sentido literal, sino una correcta amalgama de funciones entre el sistema tributario y el sistema protector del derecho de propiedad.

CAPITULO III

DE LOS TRIBUTOS.

Introducción.

Algún advertido del tema podría sugerir que este apartado es más bien ocioso, carente de sentido, alejado si se quiere del aspecto metodológico, por no cumplir con el concepto de variable que traspase al principio en cuestión, siendo que en primeras intenciones, no estamos obrando sobre un estudio de derecho tributario estrictamente, sino que estamos tratando más un asunto constitucional. Más allá de cualquier duda que pueda generar el presente capítulo, me parece importante destacar y llevar la noción de lo que conocemos como “tributos”, y es a los fines ilustrativos, si se quiere, que daremos vida al presente capítulo, sabiendo de los riesgos que se toman, y sin querer dar una acabada lección de la teoría de los tributos, nos parece de suma importancia conocer el significado que encierra la locución “tributos” y la conceptualización doctrinaria, su clasificación e importancia, por el motivo imperante, que es que, a través de los tributos por donde se manifiesta el principio de no Confiscatoriedad. Si dividiéramos el capítulo en dos partes, diríamos que la primera está plasmada desde el tributo a secas, aislado de todo sometimiento legislativo, y en la segunda mitad del presente, diríamos que estamos ingresando ya a la faz legislativa, la creación de los tributos, la producción de leyes de carácter tributario, con todo lo que ello implica, hablaríamos del “poder tributario” sabiendo que es aquí donde más se tienen que tener en cuenta todos estos aspectos que venimos hablando sobre los principios, y es por eso que se incluye en esta parte del capítulo, luego de estudiar a los tributos, al poder tributario, no es caprichosa la inclusión ni deliberada, pues

también es congruente con la lógica que venimos utilizando, saber de dónde emanan los tributos y con qué fundamentos el estado puede hacer propio, partes de las riquezas obtenidas por los contribuyentes que estén se encuentren dentro de su jurisdicción.

1. Definición jurídica de tributos.

Inclinamos nuestra preferencia al iniciar el tema de los tributos, por dar el concepto o definición si se quiere, de lo que entiende la doctrina por tributos, para dar cumplimiento a esta misión nos apoyaremos en las obras de autores relevantes en la materia, para luego desarrollar las conclusiones que se desprendan de las diferentes posturas. Iniciamos el presente diciendo que el tributo, “concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público” (Giuliani Fonrouge, 2004, Pág. 249). Otra parte de la doctrina también conceptualiza de manera similar al tributo diciendo que, “es la expresión que se utiliza para denominar genéricamente las prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente que ejerza para el caso sus funciones, establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto de cumplir sus fines” (García Belsunce. 2003. Pág. 555). Siguiendo esta búsqueda de conceptos, exponemos un jurista constitucional de un gran prestigio, que enseña: “el tributo es la detracción que se hace de una porción de riqueza del contribuyente a favor del estado, e integra el rubro de los ingresos públicos” (Bidart Campos, 2008. Pág. 142). Para ir pasando en limpio, se desprende de las tesis expuestas, que es el tributo una obligación en cabeza de los contribuyente, es decir, de aquellas personas sean físicas o ideales, que se encuentren dentro de su jurisdicción, y que además estas prestaciones serán comúnmente pagaderas en dinero,

la doctrina acá deja ver en sus líneas que no siempre será el pago impositivo satisfecho a través del dinero, sino que en algunos casos podrá el contribuyente satisfacer esta obligación mediante el pago de especies. Giuliani Fonrouge (2004) contextualiza este pago en especie, diciendo que en Argentina existieron en algún momento tributos que se satisfacían en especies, con fines de regulación económica. Bien utilizado es el termino prestación en las definiciones expuestas, y esto obedece a que el contribuyente no adquiere derecho a percibir un servicio concreto alguno, es decir, no existe contraprestación alguna (García Belsunce. 2003). Otro aspecto que surge de las definiciones expuestas, es que estas prestaciones, comúnmente pagaderas en dinero, pueden ser exigidas coercitivamente por parte del Estado, y agrega García Belsunce, *otro ente que ejerza para el caso sus funciones*, este aspecto junto con el de prestación, puestos en la definición de tributos, lo alejan de lo que se conoce entre los privatistas, como las obligaciones que emergen de los contratos, poniendo el acento en el carácter publicista de la obligación tributaria, obligación de nace unilateralmente y se coloca en la cabeza del contrayente, que es único obligado al pago. Avanzando en el estudio de la definición en cuestión, es meritorio hacer una salvedad en cuanto a la finalidad del tributo, muchas veces atenuada en su función, ya que no siempre es objetivo del tributo la percepción monetaria para el simple ingreso a las arcas estatales, en este punto seguiremos la línea de Giuliani Fonrouge (2004) cuando explica que si bien es verdad que el principal fin es atraer fondos, este no es el único, muchas veces se crean cargas impositivas para desalentar cierta actividad, como suele ocurrir con los derechos aduaneros, o al contrario, a través de las conocidas promociones tributarias, donde lo que se busca es dar fomento a cierta actividad.

2. Clasificación jurídica.

Se detecta en la doctrina tributaria actual que es dominante la clasificación tripartita en impuestos, tasas y contribuciones especiales, esto sin caer en el absurdo de pensar que, no existen más que esas tres especies que venimos comentando, preferimos no excedernos en el tratamiento de otras instituciones que estén por afuera de la mentada trinidad tributaria, independientemente de que también podrían tener el rango jurídico de tributos para la doctrina, pero que no soportaría un análisis fundado para dar con el objetivo del presente trabajo, y donde buscamos simplemente dar luz sobre conceptos que nos ayuden a clarificar los alcances confiscatorios que pueden llegar a tener las cargas impositivas, y más estudiando y adelantándonos un poco al quinto capítulo, la gran mayoría de fallos que han tenido como protagonista al principio de no Confiscatoriedad, se manejan dentro de estas tres especies tributarias. El uruguayo Valdés Costas (1996) enseña que en la doctrina latinoamericana a tenido gran acogimiento la clasificación tripartita, y la misma se fundado en dos aspectos del tributo, por un lado los elementos constitutivos del presupuesto de hecho y por otro el fin perseguido con su creación, y nos dice que la diferencia jurídica existente entre impuestos, tasas y contribuciones especiales resulta de estos dos elementos.

2.1. Impuestos.

Al decir de Valdés Costas, “el impuestos, es sin duda, el tributo típico en la correcta acepción del término, es decir, el que representa mejor al género confundiéndose prácticamente con el” (Valdés Costas, 1996, Pág. 103). Al tomar el impuesto como institución de estudio, y empezar el mismo con esta frase, lo que intentamos es dar las reseñas suficientes que nos dejen en claro aquellas diferencias que existen entre el impuestos y el tributos, teniendo siempre presente la relación de género especie que se da entre estas dos. Vamos a tomar algunas definiciones de la

doctrina para caracterizar al impuesto, para luego tratar de dar con los puntos en común de estas definiciones.

Se dice que, “son impuestos las prestaciones en dinero o en especies, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables” (Giuliani Fonrouge. 2004. Pág. 255). Para Jarach: “llámese impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos” (Jarach. 1996, Pág. 256). “El impuesto es la prestación patrimonial, generalmente en dinero, que el contribuyente debe al estado sin contraprestación especial, para satisfacer necesidades colectivas y atender con su recaudación a gastos generales” (Bidart Campos. 2008. Pág. 142). Hay muchas similitudes en estas definiciones, algunas surgen de la simple lectura, y para otras habrá que hacer alguna interpretación más profunda sobre el alcance de cada término. Seguiremos el método utilizado hasta aquí, desmenuzando las definiciones, y en este caso nos encontramos con una característica, común a los tributos en general, tal como lo estudiamos en el apartado uno del presente capítulo, esta obligaciones se satisfacen comúnmente en dinero, y agrega Giuliani Fonrouge o en especies (2004), aclaración que puede parecer ociosa, ya que esta característica se desprende del genero, de todas formas la doctrina en su mayoría y para dar más precisiones al asunto, termina por lo general agregándola. Otro ítems importante y también habitual a todos los tributos es su fuente de producción, hablamos aquí de la ley como fuente de los impuestos, y al ser el órgano legislativo quien tiene la virtud de la creación impositiva se desprende que todos los impuestos van a derivar del poder de imperio del Estado o mejor dicho es el poder de imperio del Estado el que se va a manifestar a través del poder legislativo, esta

pág. 25

interpretación es válida si tomamos como base los artículos 4, 9, 11, 12, 16, 52, 75 Inc. 1, 2, 3, 4 y el artículo 99 Inc.3, de la Constitución Nacional, de esta serie de artículos no solo se desprende el poder de imperio que tiene el Estado y su facultad para crear impuestos, sino que también la obligatoriedad de estos impuestos, seguiremos en este análisis al tratar el poder tributario. Los impuestos son “aplicables a personas físicas como colectivas” (Giuliani Fonrouge, 2004, Pág. 256), y estas personas, tanto físicas como colectivas para estar obligadas al pago, tienen que encuadrar en las situaciones previstas por el legislador, estos es al decir del ya citado Jarach (1996) que el impuesto va a obligar a aquellas personas que caigan dentro de alguna de las valoraciones políticas que se hagan sobre alguna manifestación de riqueza, manifestación que se puede dar en forma subjetiva, estos es por alguna actividad del sujeto, u objetiva que podría ser el caso de la titularidad de algún bien que exprese algún tipo de riqueza alcanzado por la norma que de vida al gravamen.

2.2. Tasas.

Las tasas también van a constituir una especie del género “tributos”, parafraseando a Spisso (2000), decimos que en esta especie la prestación también es obligatoria por derivación del género, y es a la vez establecida por ley, agrega e ilustra el doctrinario con gran pedagogía, que la diferencia primaria con el impuesto va a radicar, en que al cobro de esta especie de tributo le va a corresponder siempre y sin excepción “la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio público relativo a algo no menos individualizado del contribuyente (Spisso, 2000, Pág. 44), vale decir entonces que al existir una actividad por parte del Estado referida al sujeto pasivo, en este caso el contribuyente, es lo que va a diferenciar a la tasa del impuesto.

“El beneficio o el perjuicio es intrascendente; lo que sí es indispensable es que haya una actividad de la administración relativa al sujeto pasivo” (Spisso, 2000, Pág. 45).

2.3. Contribuciones especiales.

Nos toca ahora caracterizar a la tercera especie de esta triada clasificación del genero “tributos”, enseña Giuliani Fonrouge (2004) que la denominación de “contribuciones especiales” responde al alcance que tiene en nuestro ordenamiento la locución contribuciones, por ser esta expresión equivalente a tributos. Es favorable hacer la aclaración que al igual que los impuestos y las tasas, las contribuciones especiales también van a ser una derivación del poder de imperio del Estado, al igual que su fuente, no va poder ser otra más que la ley misma, lo que genera por lógica extensión su carácter obligatorio. Se puede definir a las contribuciones especiales como, “la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado” (Giuliani Fonrouge, 2004, Pág. 259). En relación a este concepto, y lo que venimos diciendo, podemos observar algunos elementos que van a diferenciar a las contribuciones especiales de las demás especies. En primer lugar es necesaria una actividad del Estado, “la existencia de una actividad específica por parte del estado es un requisito esencial para la configuración del hecho imponible” (García Belsunce, 2003. Pág. 602). Otro elemento que caracteriza estos tipos de tributos es que tiene que existir un beneficio para el contribuyente, es decir que la actividad que lleve adelante el Estado debe provocar un beneficio para el contribuyente. Este beneficio esto exento de la decisión del contribuyente, es decir que la ventaja que pueda aprovechar el sujeto obligado al tributo, y es totalmente independiente de cualquier negación que pueda surgir de este sujeto. Por último y para dar luz sobre

alguna posible confusión, por la similitud que ostentan las tasas y las contribuciones especiales, vamos a decir que las tasas, “proceden en tanto haya un servicio utilizado a disposición del contribuyente” (García Belsunce, 2003. Pág. 603), en la contribución especial, “se requiere que haya un beneficio o ventaja derivada de la prestación estatal” (García Belsunce. 2003. Pág. 603).

3. Poder tributario.

3.1. Concepto.

“El derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional que solo puede considerarse tributario por el objeto al cual se refiere” (Villegas. 2004. Pág. 185). Considerando las palabras de Villegas, podemos dar por sentado entonces que el poder tributario que analizamos en este acápite va a estar subordinado a las normas constitucionales, por ser estas de mayor grado, que aquellas normas de las que surgen los tributos, esta referencia es sin duda el punta pie inicial, que nos deja inmersos en el punto de análisis.

Ya nos habíamos adelantado al hablar de los impuestos, sobre el tema a tratar en esta parte, en esa oportunidad dejamos claro que los tributos son manifestaciones del poder de imperio que ejerce el Estado sobre aquellas personas, sean físicas o jurídicas, que están dentro de su jurisdicción, y que es a través de este poder de que esta investido el Estado es que puede imponer cargas tributarias, creándolas, y por consiguiente generando su obligatoriedad, y hasta el uso de la coerción para hacer efectiva esa imposición tributaria. Genéricamente podemos definir al poder tributario como “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción” (Giuliani Fonrouge.

2004. Pág. 260). “La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial” (Villegas. 2004. Pág. 186). En la doctrina se han utilizados diferentes términos para bautizar lo que acá damos en llamar “poder tributario”, sin entrar en el análisis de cada postura sobre la elección de la denominación mentada, nos inclinamos por llamar “poder tributario” ya que al decir de Giuliani (2004), no vemos en estas posturas diferencias sustanciales entre aquellas voces que elijen los diferentes autores. “La potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención.” (Villegas. 2004. Pág. 186). Es por demás claro Villegas en su idea, con la potestad tributaria no hay todavía un deber jurídico de pago ciertamente que obligue a ningún sujeto, el poder tributario le da al Estado la cabal posibilidad de hacer efectivo ese tributo, creándolo a través del poder legislativo, y haciéndolo perceptible por medio de la administración o de la creación de algún ente que tenga por objeto tal misión.

3.2. Caracteres.

Siguiendo a la doctrina especializada en el tema, (Giuliani Fonrouge 2004; García Belsunce 2003), decimos que son caracteres esenciales del poder tributario los siguientes: Abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

Abstracto: el poder tributario es abstracto, ya que existe de forma independiente de la materialización de este, en otras palabras, se entiende al poder tributario como una facultad del Estado, que no necesariamente se tiene que confundir con la acción misma y en concreto de la creación impositiva y su captación. “Se confunde la potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le

otorga el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder” (Giuliani Fonrouge. 2004. Pág. 264)

Permanente: “El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que solo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar” (Giuliani Fonrouge. 2004. Pág. 264).

Irrenunciable: el poder tributario tiene carácter irrenunciable, ya que es piedra angular del sistema y su consecuente sostenimiento, “el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir” (Giuliani Fonrouge. 2004. Pág. 264).

Indelegable: enseña la doctrina que este carácter está vinculado al de irrenunciabilidad, reconociendo un mismo fundamento. Delegar, implicaría sin más, desprenderse de un derecho en forma transitoria, este fundamento se basa en que la Nación no puede delegar su potestad tributaria a las Provincias, y estas de igual forma tampoco pueden delegar su potestad a la Nación, de suceder este fenómeno se estaría alterando el sistema Constitucional de distribución tributaria (Giuliani Fonrouge, 2004; García Belsunce, 2003).

3.3. Alcance.

Al hablar de alcance del poder tributario, estamos queriendo referir a como se manifiesta este poder tributario, quienes son los entes de gobiernos facultados para generar tributos en términos legales, y cuan eficaz es su tarea, es decir, como se organiza nuestro ordenamiento jurídico en miras a este objetivo esencial, si se quiere, de sostener al gasto público, entre otras cosas. Vamos a seguir en esta parte a Giuliani

Fonrouge (2004), y parafraseando al maestro diremos que en nuestro país, el poder tributario de los entes de gobierno, va a estar determinado por la Constitución nacional, y de esta surgen los siguientes parámetros, le corresponderá al gobierno nacional en forma exclusiva y permanente aquellos derechos de importación y exportación y las tasas postales, conforme surge de los artículos. 4, 9, 75 Inc. 1º y 10º, y artículo 126 de la Constitución nacional, de la misma forma, esto es, con carácter exclusivo y permanente, las facultades derivadas de reglar el comercio internacional y el comercio interprovincial, artículos 75 Inc. 13º y 30º y artículo 100, también en concurrencia con las provincias y de manera permanente aquellos impuestos indirectos al consumo, artículos 75 Inc. 2º; y con carácter transitorio, los impuestos directos, artículos 75 Inc. 2º. Le corresponde a las provincias de manera exclusiva y permanente, los impuestos directos, esto surge de los artículos 121 y 126 de la Constitución, y en concurrencia con la Nación de forma permanente los impuestos indirectos, artículo 75. Inc. 2º, ahora bien, siguiendo este orden de ideas, enseña Giuliani Fonrouge (2004), que en lo que respecta a los municipios estos tienen “facultades que son inherentes a su condición de entes de gobiernos, con respecto a actividades cumplidas en su ámbito jurisdiccional o a las cosas situadas dentro de tales limites, sin exceder las materias de su competencia” (Giuliani Fonrouge, 2004. Pág. 267).

3.4. Competencia.

Se podría trazar una correlación entre el poder tributario y la mentada competencia tributaria, definiendo rápidamente al poder tributario, como una facultad, un señorío del que nace la posibilidad material de crear tributos, y es esta facultad, abstracta, permanente, irrenunciable, indelegable, como bien señaláramos al hablar de

los caracteres del poder tributario. Esto nos da la idea de un plexo de tributos creados en los recintos legislativos, que salen al mundo con diferentes propósitos, ahora bien, todo tributo legalmente creado, tiene que ser legalmente percibido, sustraído de los particulares que caen bajo la jurisdicción del Estado, y es en este punto donde entra el juego de la competencia. Vamos a decir entonces, que “la potestad normativa es inherente al Estado y no puede delegarse, pero el poder de hacerla efectiva se puede transferir” (García Belsunce, 2003. Pág. 5.) Siguiendo este orden de ideas, e incluyendo el pensamiento de Giuliani Fonrouge (2004), se podría decir que poder y competencia se amalgaman, se complementan, y que no es necesario que el ente creador de tributos sea aquel que va a hacerlo efectivo.

Cerrando el presente, y tratando de dejar fijas las ideas hasta aquí expuestas, bajo las premisas señaladas en los párrafos que anteceden, hace uso de la competencia tributaria aquel ente al cual se le delega la facultad de llevar a la realidad, la percepción de los diferentes tributos creados. Cabe aclarar, y sin querer entrar en confusiones, que no se mezcla acá, lo que llamamos alcance y competencia, pues hemos decidido seguir en este capítulo a doctrinario Giuliani Fonrouge (2004) y de forma nítida, y con espléndida redacción por parte del maestro, se desprenden las diferencias entre ambos institutos, por un lado, recordando al alcance, se está haciendo alusión al poder tributario del que goza cada ente de gobierno, sea en el plano Nacional, Provincial, o Municipal, y con la competencia, tal como lo señaláramos supra, se hace referencia a los entes de gobiernos, y su autoridad para la efectiva percepción de los gravámenes.

3.5. Límites. Noción.

Apenas percibimos el camino elegido al iniciar el presente trabajo, tomamos nota de las variables que cruzan al principio de no Confiscatoriedad. En un análisis de carácter metodológico, tratamos de contextualizar el principio con los institutos y conceptos que de alguna forma inciden, o traspasan al fenómeno de estudio. Ahora bien, cuando empezamos este capítulo nos entregamos a la tarea de dar una ilustración sobre los tributos en general, en su concepción doctrinaria, legislativa, en su efectiva percepción, en su alcance y competencia, y ahora en el presente apartado a en sus límites. Cuando hablemos de límites al poder tributario, estaremos haciendo referencia a los límites impuestos, siempre dentro de nuestro ordenamiento jurídico, es decir, de aquellos límites impuestos por el derecho Nacional, sin entrar en consideraciones sobre el derecho comparado.

Diremos entonces, que existen dos órdenes de limitaciones al poder tributario, y estas responden en primer lugar, a los principios jurídicos tributarios, a saber: legalidad; igualdad; y no confiscación, y en segundo lugar, el otro límite es el impuesto por la organización política de los Estados, y de su coexistencia en el plano internacional (Giuliani Fonrouge. 2004).

Entrando de lleno a la cuestión de los límites, iniciamos su análisis con el estudio del principio de legalidad, tomando como ideas principales las del célebre autor José Osvaldo Casas (2005), participando de sus ideas, sobre la actualidad de los Estados de Derecho, que pregonan al modelo “Estado Constitucional, social y democrático de derecho”, y que sugieren en su estructura la participación insustituible de órganos en los cuales se deposite la voluntad popular, en nuestro caso el poder legislativo, que será origen y dará legitimidad a los tributos. Vale decir entonces, que siguiendo las premisas expuestas, no habrá tributos sin ley previa, y estas leyes, que

son creadas por el poder legislativo, son constitucionalmente validas por respetar los mandatos que surgen de la carta magna. Para aportar al contexto del principio en su origen, enseña Casas textualmente:

El principio de legalidad surge en la historia ligado, básicamente, a dos materias en las que se revela, mejor que en cualquier otra, la condición de súbditos o ciudadanos libres de los miembros de una comunidad: la definición de delitos y penas (principio de legalidad penal) y el establecimientos de tributos (principio de legalidad tributaria) (Casas. 2005. Pág. 216).

Así las cosas, se puede admitir que el principio de legalidad es entonces un instituto, establecido por la Constitución, llamado a garantizar que aquellas imposiciones que emanen del Estado e impongan tributos, serán pasadas en rigor a través del recinto legislativo, esto es, serán ineludiblemente pasadas por ley. En nuestro ordenamiento, esta cláusula surge del art. 19 de la Constitución, donde se dispone que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley”, así mismo la Corte Suprema en el caso “LA MARTONA c/ Provincia de Buenos Aires” tiene dicho que: “Entre los principios que predominan en el régimen representativo republicano de gobiernos, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear las contribuciones necesarias para la existencia del Estado”¹.

En cuanto al principio de igualdad, es menester abordar su estudio en forma tal, que no se precipite su extensión, por ser el mismo tratado de manera extensa por la gran mayoría de la doctrina, y ante la gran abundancia de fallos que hacen alusión a la misma, trataremos en este acápite, de dar una noción técnica del principio, y como

este interpreta su papel de límite al poder tributario. Nuestro ordenamiento jurídico exterioriza el postulado de igualdad a través del art. 16 de la Constitución Nacional, que reza: “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”, de lo transcrito se desprende según Giuliani (2004) una doble forma, la igualdad ante la ley; y la igualdad como base del impuesto y las cargas públicas. Sobre la igualdad ante la ley, nuestra Corte Suprema de Justicia ha dicho en su oportunidad, que: “la igualdad de todas las personas ante la ley, según la ciencia y el espíritu de nuestra Constitución, 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 forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrientes la ley según las diferencias constitutivas de ello, y que cualquier otra inteligencia o aceptación de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social”². Lo que intenta depurar la Suprema Corte, es la razón de ser del principio, desde la necesidad de asegurar la igualdad en el tratamiento de las personas que se encuentren frente a la ley en análogas condiciones (Giuliani Fonrouge. 2004).

Ahora bien, continuando en concreto análisis, y enfocados en los límites al poder tributario, será el principio de igualdad la base del impuesto y las cargas públicas (art. 16. C.N), ceñidos a la letra Constitucional, parecería clara su intención en aras de la justicia y equidad, que a idéntica situación igual gravamen, aunque enseña la doctrina que “en una serie de cuestiones las leyes no son igualitarias, en el sentido de que no abarcan la totalidad o la generalidad de habitantes o de situaciones similares posibles” (García Belsunce. 2003. Pág. 111) siguiendo esta lógica se

concluye en que el principio mentado no es pasible de una aplicación absoluta en materia tributaria y que llegado el caso habrá que determinar los límites dentro de los cuales se haga viable tal o cual distinción (García Belsunce, 2003). Este tipo de interpretaciones pueden generar hasta la supresión del principio, y hacer crujir el sistema,

El desconocimiento del principio de igualdad como base de los impuestos constituye el mayor estímulo a la evasión fiscal, ya que sustituir el principio de igualdad de oportunidades por la discrecionalidad de la administración fiscal resulta más irritativo que el carácter exorbitante de un gravamen que recaiga por igual sobre todos aquellos que se encuentren en iguales condiciones (Spisso. 2000. Pág. 15)

Es clarísimo el autor citado en sus ideas sobre la construcción de la riqueza a través de las políticas fiscales, siendo el principio de igualdad una de las herramientas fundamentales en las que se tendría que sustentar el programa Constitucional, para lograr la promoción de riquezas, y no la destrucción de las mismas por medio de la presión fiscal o la exorbitancia de los impuestos, o en palabras de Spisso “la instauración de irritantes privilegios otorgados discrecionalmente por la burocracia estatal”(Spisso. 2000. Pág. 15). No es nuestra intención alejarnos del punto inicial de este apartado, pero nos parecía una mirada muy acertada la expuesta por el Autor cordobés. Sin reconocer el desconocimiento arbitrario del postulado de igualdad que se da en diferentes situaciones por parte de la norma tributaria, vamos a concluir, siguiendo a Giuliani Fonrouge, que la formación de discriminaciones o categorías, como las llama el autor, no caerían en injusticias, siempre que estas “categorías” sean de tinte razonable, y expresa textual que “con exclusión de toda discriminación

arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categoría de personas”(Giuliani Fonrouge. 2004. Pág. 295).

Es ahora el momento del tercer principio que oficia como limite al poder tributario, y que es además, actor principal de este trabajo, justificándose a cada renglón en su importancia y relevancia jurídica, daremos acá las bases conceptuales del principio de no confiscación, que está implícito en el texto constitucional, y que es surgido de la historia y la aplicación, depuración, y operatividad que le ha dado la doctrina judicial de la Suprema Corte, que con profundo rigor se deja vislumbrar en su carácter protector de la propiedad privada, siendo sus lineamientos ideales básicos en la instrucción que se debe tener al momento de abordar un tema tan delicado y tan primordial en un sistema de derecho, como lo es la protección patrimonial de los individuos frente al sistema tributario. La no Confiscatoriedad tiene implícito acogimiento en el artículo 17 de la constitución, en su último párrafo, al pregonar que “la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino”, en precisa interpretación surge de la lectura que su ámbito de aplicación se encuentra ceñido estrictamente a la materia penal, y es esta la primera interpretación que la corte le dio al principio, cuando en oportunidad de expedirse en el caso “Manuel Faramiñan c/ Municipalidad de la Plata s/ inconstitucionalidad de ordenanzas municipales. Recurso Extraordinario”¹, señalo que “Las confiscaciones prohibidas por la constitución, son medidas de carácter personal y de fines penales, por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes, es la confiscación del Código Penal, y en el sentido amplio del art. 17 el apoderamientos de los bienes de otro, sin sentencia fundada en ley, o por medio de requisiciones militares: pero de ninguna manera lo que

¹ C.S.J.N Fallos “Manuel Faramiñan c/ Municipalidad de la Plata s/ inconstitucionalidad de ordenanzas municipales. Recurso Extraordinario”

en forma de contribuciones para fines públicos pueda imponer el congreso o los gobiernos locales, y la de que aquí se trata, no reúne aquellas cualidades”; parafraseando al doctor Casas (2005), la protección integral que se pretende de la propiedad privada a dejado que el término “confiscación”, llegue en su objetivo a ser útil como freno ante la presión fiscal ejercida a través de los tributos, es por esto que en precedentes posteriores al citado, la corte va transformando su postura, acercándose a fuerza de jurisprudencia a una protección mas férrea del patrimonio utilizando como abanderado del propósito expuesto, al instituto de referencia. Ahora bien, a todas luces, la característica mas sobresaliente del principio de no Confiscatoriedad es su lealtad a la propiedad privada, evitando su agresión, su menoscabo, y para darle más jerarquía, evitando que el sistema se termine dislocando por abuso de esa facultad legislativa que tratamos en párrafos anteriores, “debe existir un límite a esa facultad de imposición, sin el cual el derecho a propiedad puede llegar a convertirse en solo una bella palabra” (Spisso, 2000, Pág. 417). La Corte termino conceptualizando al principio, diciendo que un impuesto es confiscatorio cuando de la prueba rendida surja “la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado”, así mismo, Villegas (2001) en posición interpretativa enseña, que los términos “parte sustancial” deben ser tomados desde la razonabilidad, y no con un criterio absolutista, para el autor las razonabilidad de la imposición debe ser considera en cada caso concreto. En cuanto al límite cuantitativo, y los alcances del principio en cuestión, daremos un acabado análisis en los capítulos que hacen referencia al instituto bajo estudio.

Habíamos adelanto que en materia de límites al poder tributario nos encontrábamos con dos líneas, dos frentes, uno estaba dado por los principios

jurídicos propios del derecho tributario, y el otro dado por la organización política del Estado y su coexistencia en el plano internacional.

La cuestión se torna compleja si tratamos de profundizar en extenso su análisis, para evitar confusiones trataremos de ser lo más didácticos posible en la elaboración del tema que nos ocupa, para esto iniciamos diciendo que “la coexistencia de entidades dotadas de poder tributario, actuando en el plano nacional así como en el internacional, origina conflictos de atribuciones y deriva en superposiciones de gravámenes” (Giuliani Fonrouge. 2004 Pág. 301), este “conflicto” de atribuciones, trae aparejado, problemas que son de índole económicos y políticos, y que se vuelven de difícil solución al estar carentes de un criterio único de atribución del poder tributario (Giuliani Fonrouge 2004), de esta forma es que el fenómeno de la doble imposición se generaliza. Para conceptualizar la doble imposición o múltiple tributación, diremos que “existe doble (o múltiple) imposición, cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo periodo de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario” (Giuliani Fonrouge. 2004. Pág. 302). Ahora bien, como es sabido existe en nuestro ordenamiento tres niveles de poder tributario, estos son: la Nación, las provincias y las municipalidades. “La Nación tiene poderes exclusivos y otros en concurrencia con las provincias, no existe impedimento legal para que las provincias creen tributos aunque exista otro nacional” (Giuliani Fonrouge. 2004. Pág. 312), y es que es harto conocido que la doble imposición no genera por si sola una violación Constitucional (Giuliani Fonrouge, 2004; Spisso, 2000), en lógica conclusión se explica que existiría una violación constitucional, si:

Uno de los gravámenes excediera los límites de la potestad tributaria de la autoridad que lo establece, pero entonces la habría, no por el hecho de la coexistencia, sino por la transgresión de las normas constitucionales que determinan el ámbito de las respectivas facultades de la Nación y de las provincia (Giuliani Fonrouge. 2004, Pág. 312).

CAPITULO IV

PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE NO CONFISCATORIEDAD.

Introducción.

Será punto cardinal de este capítulo la conceptualización del Principio de No Confiscatoriedad, para esto vamos a recordar algunas cuestiones que servirán de brújula. Ya habíamos mencionado al inicio del presente trabajo la importancia que tienen los tributos en cuanto al sostenimiento Estatal, ahora bien, habíamos advertido que el Estado no puede aniquilar la fuente productora de recursos a través del sistema fiscal, habíamos dado cuenta de que este sistema servía también como un componente alentador o en algunos casos para desanimar alguna actividad en concreto, en su faz política nos encontramos con una poderosa arma que es capaz de crear tendencias en las actividades que lleven adelante los sectores privados.

Asimismo, encaminamos el trabajo dando certeza sobre lo que se protege, como si fuera una derivación lógica, y simple, una especie de regla latente y que no debe ser descuidada, y en la cual la directriz constitucional tiene que ser protagonista, estamos hablando claro, de la protección sobre la Propiedad. Por pura decantación, es fundamental iniciar este capítulo, dando las bases conceptuales del Principio, y aclarando sus funciones y su interacción con los demás principios jurídicos Constitucionales. Seguimos así la metodología planteada, sosteniendo el análisis en concreto y contextualizando, asimismo creemos que es congruente con la posición que tomamos al hablar de los límites de la propiedad, siendo el sistema un amalgama de derechos y garantías, que lejos de contraponerse, o ser antinomias, se comportan como reguladores, que de alguna manera equilibran al sistema.

1. Concepto y funciones del principio.

Nos ocupa la tarea de contextualizar al Principio de No Confiscatoriedad, para esto trataremos de tomar como base a la jurisprudencia de la Suprema Corte, y la opinión de la Doctrina, creemos que este orden que proponemos es el correcto, ya que en el sistema Argentino, fue la jurisprudencia de la Suprema Corte la que dio inicio a la utilización del Principio, aplicándolo al sistema tributario. Antes de cualquier acercamiento conceptual es oportuno dar algunas precisiones en cuanto a la utilización del Principio de No Confiscatoriedad, en primer lugar surge del texto constitucional, y era de interpretación restrictiva, ya que solo se aplicaba a la Confiscatoriedad de bienes por parte de las fuerzas armadas, Naveira en su Obra, explica cómo surge la inclusión del principio en el texto constitucional y cuenta sobre el gen que da inicio a la figura, enseña el doctrinario citado que lo que se trataba de evitar eran los abusos militares al hacer suyas aquellas propiedades que formaban parte del patrimonio de ciudadanos e instituciones de entidad privada, así las cosas el concepto de Confiscatoriedad comienza a progresar, y se empieza a ver un notable cambio en cuanto a su aplicación, poniendo el acento en los efectos confiscatorios, de este modo es que se llega a dar aplicación al principio en la materia tributaria. Sacando conclusiones de lo expuesto, y compartiendo las ideas de Naveira, damos por sentado que el principio no siempre gozo de la relevancia que hoy tiene, pues fue ceñido solo a la confiscación de bienes en un primer momento, y que su crecimiento y ampliación se dio gracias a la progresividad que tuvo en su interpretación la Corte Suprema de Justicia.

Ahora bien, para conceptualizar al principio vamos a acercarnos tomando la definición que sostuvo la Corte, al decir que la “Confiscatoriedad se configura cuando

los tributos absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta que esta produce, o que tiene aptitud de generar”, en análisis se podría decir que el tipo se configura cuando existe por parte del Estado una captación “sustancial” de la propiedad por medio del tributo, y no como se piensa comúnmente, que es simplemente cuando el tributo absorbe mas del 33% del valor del patrimonio o de la renta, cuestión sobre la que volveremos y se darán los argumentos correspondientes al estudiar la Jurisprudencia de la Corte en profundidad en el Capitulo V. En la doctrina, los distintos autores están en línea con este concepto de la Corte, así Spisso pregona, “la Confiscatoriedad implica un perjuicio, al absorber el gravamen una parte sustancial de las rentas reales o potenciales de una empresa o actividad racionalmente explotadas” (Spisso. 2000. Pág. 425).

2. Relación con los principios jurídicos tributarios.

Es una necesidad después de haber tomado la postura del sistema jurídico como un conjunto de contrapesos que se van ciñendo entre sí, generando un rompecabezas donde cada pieza es fundamental para el armado del mapa jurídico que rige al sistema, fundando así la convivencia entre normas, dejar una noción de la interacción que surge de esa convivencia entre el principio de no Confiscatoriedad y los demás principio que sostienen, en este caso al dispositivo tributario y su fidelidad a la Constitución. Ya estudiada la cuestión de los limites al derecho de propiedad, ya aclarado el concepto que ensayo la Corte suprema de justicia, y la doctrina, se verá al principio de no Confiscatoriedad relacionado con los demás principios, sin ostentar ningún grado de complejidad en la cuestión, es el objetivo de este punto robustecer la postura elegida, en honor a la coherencia y la lógica seguida en el presente trabajo. De ninguna manera vamos a obviar el trabajo de Naveira Casanova, sobre el principio de

no Confiscatoriedad, pues muchas de las ideas aquí plasmada surgen de su tesis doctoral, cada idea ha sido citada correctamente y conectada con el pensamiento original que motiva al presente trabajo, aclaramos esto para despejar cualquier tipo de imputación que atenúe la importancia de este punto a tratar, y claro está, para evitar la odiosa comparación en la que caería algún advertido de la cuestión, pues Naveira en su libro, lleva adelante una tarea faraónica al dar luz sobre la relación del principio de no Confiscatoriedad con los demás principios pilares de la materia, nuestro objetivo en cambio, es mas corto pero no menos importante, acá hablamos de interacción, de relación pero en su primer acepción, como relación que empareja al principio con los demás, y los hace parte de un sistema único.

2.1. Principio de legalidad.

En base al sistema de gobierno en el cual nos desempeñamos, sobre el cual sentamos toda nuestra vida, con total seguridad y convicción, haciendo uso de nuestros derechos y también cumpliendo en el mayor de los casos con nuestros deberes, es que podemos vivir en una relativa armonía, y esta armonía no es casual, sino casuística, esta armonía está plasmada en ideales y se lleva a cabo por medio de las regulaciones que surgen más de la veces de la costumbre, pero también y en muchas ocasiones del derecho, sin olvidar claro que la costumbre es una de las fuentes del derecho, y es que el derecho está inserto en nuestra vida cotidiana, es rector, es bondadoso y hasta riguroso en muchas de nuestras situaciones cotidianas. Esto conlleva una evolución social, que no es tema de discusión en el presente trabajo, pero que nos sirve como plataforma, para poner en órbita la idea que se pretende utilizar, esta evolución es siempre captada por el derecho y normativizada, y esta norma es respetuosa de un principio del cual no se puede abstraer, siendo su primera valla a

sortear, este filtro tiene presencia en todas las leyes que emergen del estado y en las cuales no se pueden dejar de observar, así es como llega el principio de legalidad es inmiscuirse dentro del ordenamiento jurídico de un país, así es que diremos junto con Spisso, que uno de los argumentos del porque las personas en su conjunto obedecen de manera pacífica a sus mandatarios políticos, es porque racionalmente se cree que estos ejercen su gobierno a través de la ley (Spisso 2000). Entonces, “la finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a que atenerse el conocer de antemano que es lo que tienen que hacer u omitir” (Spisso. 2000. Pág. 253).

Ahora bien, el principio tiene jerarquía constitucional y está plasmado en su Artículo 19, cuando reza: “nadie puede ser obligado hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”, para contextualizar citamos al catedrático José Osvaldo Casas, cuando haciendo docencia en su obra Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, explica que el principio de Legalidad se revela básicamente en dos materias, estas son, en la definición de los delitos, es decir en lo Penal, y en el establecimiento de tributos, esto es, en materia Tributaria.

Este principio se sintetiza en la máxima “*nullum tributum sine lege*”, haciendo el análisis adecuado de lo expuesto, compartimos la idea de Spisso, cuando al hablar del principio enseña que la Democracia de un Estado descansa en la exigencia del Principio de Legalidad, es que se torna necesario que aquellos representantes del pueblo sean quienes tenga una directa intervención en el dictado de las normas que vayan a tener incidencia sobre el patrimonio de los particulares, así y de esta forma el principio de legalidad se constituye en una ineludible exigencia tendiente a garantizar

el derecho de propiedad, es decir, se enlaza con el Principio de No Confiscatoriedad, en su objetivo compartido, protegiendo de las agresiones y el menoscabo patrimonial que seguramente terminaría aniquilando a la propiedad privada por medio de los tributos, si en plena lógica, estos no tributos no son consentidos por nuestros representantes, es decir si no emanan del Poder Legislativo purgando así la exigencia de Legalidad, y si tampoco se observa el efecto confiscatorio que se podría dar en caso de no existir un valladar infranqueable como lo es la No Confiscatoriedad tributaria. Así las cosas, la Confiscatoriedad es una característica a tener en cuenta cada vez que se informa al sistema en la implementación de una nueva norma, siempre hablando en el plexo normativo que incumbe al derecho tributario. La armonía percibida a nivel social que se genera a través del derecho, y que para ser tal, tiene que ser tamizada por el principio de legalidad, se vería severamente dañada si no existiera o si no tuviéramos en cuenta al principio que ajusta los tributos a una porción válida del patrimonio, como ya hemos señalado no se puede abstraer el sentido latente que tiene la propiedad privada en un Estado de Derecho, y tampoco se puede aniquilar aquello que alimenta a la arcas estatales, el Estado tiene un deber, en otros, y ese deber es la defensa de la propiedad privada, de esta forma la relación entre los principios aquí tratados se vuelve muy estrecha.

2.2 Principio de Igualdad.

Este principio encuentra como primer fundamento el aniquilamiento de los privilegios, es decir que, lo que busca es terminar con aquellas situaciones de desigualdad, la doctrina al estudiar el principio se explaya sobre diversos puntos que surgen alrededor del mismo, dándole de esta forma diferentes matices, diferentes interpretaciones y funciones, ya sea en su evolución histórica, como en su evolución

aplicativa o como enseña García Belsunce, “la igualdad formal e igualdad real; igualdad jurídica e igualdad económica; igualdad absoluta e igualdad relativa” (García Belsunce 2003 pág. 289). Nosotros al centrar el estudio dentro de la materia del derecho tributario trataremos de manejarnos en este contexto, sin adentrarnos en la historia del principio y en su evolución, para no exceder el tratamiento del presente trabajo, no por esto vamos a dejar de mencionar que el principio de igualdad es uno de los fundamentos básicos surgidos de la Revolución Francesa, aunque como enseña Spisso, se podría decir que la formulación técnica del mismo se le puede atribuir a Adam Smith, la obra de Villegas, quien asigna la paternidad del principio a Aristóteles. Por los motivos antes expuestos es que buscamos dentro de la doctrina tributarista a los autores que manejen la cuestión y nos allanen el camino en la búsqueda del objetivo aquí planteado, que no es otro que la relación que amalgama estos dos principios, el de Igualdad por un lado y el No Confiscación por el otro.

El principio de igualdad es dispuesto por nuestra Constitución en su artículo 16, que dispone en su última frase, que es “la igualdad la base del impuesto y de las cargas públicas”, la doctrina en general está de acuerdo en presentar al principio como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del poder legislativo, tanto es así, que si el legislativo viola este principio, es el poder judicial como máximo interprete de la Constitución quien tiene la potestad de invalidar aquella ley que vulnere este principio (García Belsunce; Dino Jarach, Spisso), esto no quiere decir que sea el Poder Judicial o el Administrativo el encargado de generar la igualdad, sino que este principio es un límite para el Poder Legislativo, es decir que son los legisladores quienes deben cuidar de que se les dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes (Dino Jarach 1996). Entonces, vale decir que el principio como acá se lo está exponiendo, no quiere decir igualdad ante la ley, como decir que la ley es aplicada

para todos de igual manera, sino que, lo que se busca es que la ley trate a todos como iguales, y en materia de cargas tributarias, la misma ley les dé un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes, Dino Jarach al exponer sus ideas sobre el principio, construye sus fundamentos desde que al no existir un criterio objetivo para la interpretación del principio de igualdad constitucional, se deberá buscar en la jurisprudencia a aquel significado que los jueces le han dado al principio de igualdad, “se puede afirmar que un impuesto es igual a otro cuando el Poder Judicial participa de la misma conciencia jurídico-social y política del legislador (Dino Jarach 1999. Pág. 319), la derivación que hace Jarach en este caso es que, si los distingos que haga el Poder Legislativo, están fundados en diferentes capacidades tributarias, y estos concuerdan con las apreciaciones del Poder Judicial, entonces estos impuestos resultaran iguales (Dino Jarach 1999), sin caer en pugna con el catedrático, por parecer un silogismo fácilmente falseable, trataremos de darle contenido a lo expuesto, interpretando que, la cuestión de la igualdad tendrá que verse al caso concreto, y será tarea del Poder Judicial como máximo protector de la Constitución, que la ley traída al caso concreto se ajuste, no solo a los lineamientos de la igualdad, sino también a todos los demás preceptos que ponen límites al Poder Tributario. En este tema, Villegas señala que es la capacidad contributiva la referencia, de donde nacerán las demás garantías sustanciales, y entre ellas la igualdad, así lo expone, “La igualdad fiscal está basada en la capacidad contributiva. Ello lleva a que sean fiscalmente considerados como iguales aquellos que el legislador o el aplicador de la ley tengan similar aptitud de pago publico” (Villegas 2009 Pág. 268).

Al tratar de enlazar a estos principios Naveira cita en su obra al célebre Juan Francisco Linares, haciendo alusión al concepto de razonabilidad para intentar explicar al principio de igualdad, y continuando con que la Confiscatoriedad es un

caso de razonabilidad ponderativa, en resumidas cuentas, a lo que se intenta llegar es que el caso de los tributos confiscatorios es un caso de razonabilidad en la ponderación, ergo, la igualdad es explicada a través del principio de razonabilidad, nos parece que entre estos principios existe una conexión mucho más fuerte, más robusta, que la derivación lógica intentada por Linares, es que seguimos a Naveira, cuando dice que “la vinculación en la no Confiscatoriedad y la igualdad puede plantearse en tanto se considere que son dos principios constitucionales plenamente operativos, pero de signos opuesto” (Naveira. 2012. Pág. 148). En el caso de que a un contribuyente se le concreta un supuesto de confiscación por vía tributaria, mientras que a los demás contribuyentes no se les grava por este tributos y la aplicación de la carga tributaria es conforme con la razonabilidad en cuanto a su carga impositiva, habría un quiebre en el principio de igualdad (Naveira 2012).

2.3 Principio de Capacidad Contributiva.

Es en este principio donde encontramos las más variadas opiniones, siendo muy diversas las posturas, tanto los que niegan juridicidad al principio como aquellos que lo aceptan, y es que se presentan contenidos muy fuertes ya sea para dar validez al principio como para negarlo, y como todo sector del derecho en el que se levantan voces con diferencias, será tal vez una palmaria necesidad la de definirnos rápidamente por una postura, es tanta la diversidad puesta en este sector, que en consideración propia resulta hasta incomodo tener que inclinarse por una postura, sabiendo que cualquiera sea la idea que se persiga vamos a estar muy bien apoyados desde la doctrina. Empezamos citando a Villegas, quien ubica al principio como un límite a la potestad tributaria, la potestad tributaria entendida como aquella “facultad del Estado de crear, modificar, o suprimir unilateralmente tributos” (Villegas 2009.

Pág. 252). El mismo Villegas es quien define al principio como “la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos” (Villegas 2009. Pág. 259) Spisso al dar el concepto de capacidad contributiva dice “aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal” (Spisso 2000. Pág. 354). García Belsunce, contextualiza al principio hablando sobre su gen en la ciencia de las finanzas, y pasando más tarde al campo de lo jurídico, lo define como “la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado”(García Belsunce 2003. Pág. 314), aquí se detiene y hace un análisis, que a nuestro entender es la forma que más se aproxima al principio y lo expone imputándole tres funciones angulares, primero el principio de capacidad contributiva aparece como un deber etico-juridico de contribuir, lo cual a nuestro entender, este deber etico-juridico del que habla García Belsunce se manifiesta en todo el derecho tributario, es sabido que uno de los argumentos que sostiene el sistema fiscal es el deber de contribuir al mantenimiento Estatal, en segundo lugar, el principio se manifiesta como base de medida, y a partir de esta base donde habrá que fijar el monto que podrá percibir el Estado y a la vez podrá soportar el contribuyente, y como tercer parámetro y quizás el que más informa al presente estudio, es el principio como un límite a la potestad tributaria, ya que “no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva”, esto es de cabal importancia, ya que por plena derivación lógica, llegaríamos a la conclusión de que es violando este principio se estaría violando también al principio de No Confiscatoriedad, “se atentaría contra la propiedad privada, vaciándola de contenido” (García Belsunce 2003. Pág. 314). Villegas, tal lo como habíamos adelantado, toma al principio de capacidad

contributiva como un límite, un límite material, y bajo estas ideas empieza a repasar la conexión del principio con las demás garantías, como si la capacidad contributiva fuera una especie de común denominador, así lo expone y así lo bajaremos nosotros, “la generalidad exige la no exención de quienes tengan capacidad contributiva“ y continua, “la igualdad quiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva”, aunque en este punto también se tendría que mirar a los fines políticos que tienen algunos tributos, recordando que no siempre es el objetivo el de recaudar, “la proporcionalidad garantiza contra progresividades cuantitativas que no se adecuen a la capacidad contributiva” ; “la Confiscatoriedad se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público” y por ultimo agrega a la Equidad y la Razonabilidad, diciendo que estos “desean la justicia en la imposición y tal concepto esta expresado por la idea de que cada cual responda según su aptitud de pago” (Villegas. 2009. Pág. 264). según Naveira tanto el principio de no Confiscatoriedad con el de Capacidad Contributiva encuentran relación en cuanto a la cuantía de la prestación tributaria como con la del patrimonio o renta considerado a la hora de plantear el tributo, referencia el autor que estos coinciden en cuanto a sus objeto de referencia.

2.4 Principio de Generalidad.

No hay mayores complicaciones al conceptualizar el presente principio, la doctrina está de acuerdo en afianzar el principio de Generalidad a través del principio de Igualdad, siendo un principio de implícito que surge de la letra del artículo 16 de la Constitución y el juego con el artículo 4, básicamente lo que pretende el principio es evitar que existan privilegios personales, de clase, linaje o casta, Villegas en su obra ya citada, contempla el limite el límite de este principio haciendo referencia a las

exenciones y beneficios tributarios, haciendo la salvedad de que estos beneficios tienen carácter excepcional y con fundamentos en razones económicas, sociales o políticas, pero jamás en privilegios. Por otro lado Naveira, dice que podemos hablar de generalidad en dos sentidos, uno objetivo “expresando que todo hecho de sustancia económica que revele capacidad contributiva deber ser gravado” y en sentido subjetivo, “toda persona que posea capacidad contributiva debe ser alcanzada por el tributo” (Naveira. 2012 Pág. 136). El mismo autor destaca que tanto el principio de No Confiscatoriedad como el principio de generalidad pueden relacionarse atendiendo al alcance de la generalidad, “la extensión del deber de contribuir a todo aquel que se halle en condiciones de cumplirlo, nadie podrá ser obligado a hacerlo más allá de dichas condiciones, es decir, nunca sometido a una tributación de efectos confiscatorios”(Naveira. 2012. Pág. 137).

2.5 Principio de Progresividad.

La doctrina en su mayoría trata con apoyar este principio en la capacidad contributiva, para Naveira, este principio esta implícito en artículo 4 de la Constitución Nacional, cuando expresa que “las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general”, y según el autor esta proporcionalidad mentada no se refiere a otra cosa más que a la Capacidad Contributiva, así se entiende que esta clausula lo que pretende es guardar una cierta armonía entre lo que se pretende captar con el tributo y la capacidad contributiva que ostente el destinatario del gravamen, en base a estas premisas Naveira justifica dos aspectos, el de Proporcionalidad, y el Principio de Progresividad. Tal cual lo explica, la progresividad se va manifestar conforme a la capacidad contributiva del contribuyente, pero esto no va suceder en todos los tipos de impuestos, así explica

Naveira que habrá impuestos como los reales, donde no se puede aplicar la progresividad, y donde estos deben ser proporcionales, mientras que aquellos tributos que recaigan sobre rentas y patrimonio podrían ser progresivos. Pasando en limpio, vamos a apoyarnos en Spisso y en su obra ya citada,

El deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe corresponder a la capacidad económica de aquellos. Se presenta así la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo. No puede haber tributo ante la inexistencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva (Spisso. 2000. Pág. 335).

Así las cosas, el principio de No Confiscatoriedad viene a dar un límite a la progresividad, y este es el enlace que propone Naveira, y es la idea del autor dejar claro que, “el principio de no confiscación consiste en establecer un límite a la imposición progresiva para la realización de la justicia cuando el sistema tributario este enfrentado con otras instituciones protegidas por la Constitución, como por ejemplo, la propiedad privada” (Naveira 2012 Pág. 180).

CAPITULO V

LA FORMULACION DEL PRINCIPIO SEGUN LA CORTE

SUPREMA DE JUSTITICIA.

Introducción.

En el presente capítulo trataremos con más intensidad el núcleo base de este trabajo, abordando la temática desde los ámbitos de aplicación del Principio de No Confiscación, y en los tributos donde ha tenido más incidencia. Ya hemos hablado sobre la relevancia que toma el principio y de cómo llega a ostentar ese mismo rango, asimismo hemos echado mano a las nociones básicas de la teoría del tributo para poder tener certeza sobre el tema tratado y de esta manera aprehender los conceptos básicos que rigen la potestad tributaria y la clasificación de los tributos, logrando de esta forma encasillar al principio dentro de la órbita tributaria, también logramos ilustrar aquello que intenta proteger, haciendo referencia la propiedad privada y su capital importancia en un Estado de Derecho, hemos pasado revista sobre la interacción con los demás principios que rigen a la materia, pasando por las doctrinas más calificadas. Siguiendo fieles a los recursos metodológicos, y las ideas por las cuales nos inclinamos durante el trabajo, vimos como el sistema propone vallas de contención a los distintos principios, y como se respetan entre sí, dando de esta forma alcance y contenido a cada uno, informando al legislador sobre sus límites al momento de la creación de leyes, y colocando al Derecho a disposición de la sociedad.

1. Ámbitos de aplicación del Principio de No Confiscatoriedad.

Existe en la doctrina nacional una obra llevada a cabo por el autor Gustavo Naveira de Casanova, donde el trata al principio de No Confiscatoriedad Tributaria en extenso, el autor encara la cuestión desde el ámbito Argentino y a su vez en paralelo el ámbito Español, donde toca diferentes puntos, y sienta su estructura en la jurisprudencia de la Corte Suprema en Argentina, y del Tribunal Constitucional en España, es esta obra el pilar fundamental de donde nutrimos este humilde trabajo, siendo optimistas al respecto y conociendo las limitaciones personales, propias de un estudiante de Derecho, pero convencidos de la instrucción recibida en la universidad, y más aun de la pasión que despierta el derecho en cada alumbramiento que solo el conocimiento y la curiosidad pueden despertar, es así que basamos el presente en la obra mencionada, sin dejar de lado a otros autores que también tienen esa profunda mirada sobre el principio de No Confiscatoriedad, y que servirán de apoyo para robustecer cada idea-concepto que aquí se intente.

Gran parte de la doctrina, (Villegas; Spisso; Jarach; Naveira) está de acuerdo en que el planteo por Confiscatoriedad tributaria es aplicable a todo el sistema fiscal, es decir que, no puede haber Confiscatoriedad en los impuestos y dejar de lado a las tasas, esto independientemente de que la confiscación por vía tributaria se vea más en los impuestos que en otra especie de tributos, “si se articula un planteo de Confiscatoriedad no cabe presunción de ningún tipo, cualquiera sea la naturaleza del tributo que se trate” (Spisso, 2000. Pág. 425). En base a esta premisa se puede predicar que el ámbito de aplicación del principio es imputable a todo el sistema fiscal, esto es impuestos, tasas, contribución de mejoras, por nombrar lo más relevantes. “Un tributo en singular puede ser considerado como exorbitante y, por lo

tanto, confiscatorio, la misma situación puede darse ante una concurrencia de tributos cuya sumatoria se transforma en imposible de soportar por el contribuyente” (Villegas. 2009. Pág. 278). Tal como lo habríamos adelantado es Naveira el autor que mas desarrollo la cuestión, trataremos de rescatar los tópicos mas importante del punto en análisis, para Naveira el ámbito de aplicación del principio se expande en un sistema Federal como el nuestro, ya que la presión tributaria proviene de diferente niveles Estatales, es decir, hay potestad tributaria en varios niveles, la idea de esta afirmación es que la presión ejercida por el sistema tributario, no se da por un tributo puntual, sino por el conjunto de tributos que alcanzan el patrimonio del contribuyente. Bajo estas ideas se puede afirmar que el principio se aplica tanto a cada tributo en particular o bien a todo el sistema, y esto es así ya que, independientemente de que sea un tributo o el conjunto de tributos, la capacidad contributiva siempre es una sola, es única y personal del contribuyente.

En cuando a los ámbitos donde el principio no es viable, Naveira contempla dos situaciones, primero habla acerca de las ejecuciones forzadas de deudas ciertas, haciendo alusión, a que si se podría o no articular una defensa partiendo del principio de No Confiscatoriedad, Naveira arriba a la conclusión de que no es viable una defensa por el principio en sí, esto es a todas luces palpable, sabido es que en las ejecuciones no está en discusión la causa que hace nacer la acción, por ende no es viable una defensa en base al principio. El otro ámbito donde no procede la defensa del patrimonio por confiscación es en el campo de las multas y los diferentes recargos por cumplimiento atrasado o incumplimiento, en este sentido el principio deja de tener aplicación por haber nacido a través de la imposición de una sanción.

2. Descripción de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en relación al principio de No Confiscatoriedad.

Corresponde ahora tratar sobre la jurisprudencia que ha producido nuestra corte suprema de justicia en torno al principio de No Confiscatoriedad. Desde la organización Estatal es sabido que coexisten tres poderes, Ejecutivo, Legislativo y Judicial, en cabeza del poder judicial se encuentra la Corte Suprema de Justicia y es, la jurisprudencia que emana de este órgano la que se traerá a estudio en esta parte del trabajo, tal como explica Naveira, de la Constitución no surge que los demás Tribunales deban necesariamente seguir los lineamientos jurisprudenciales de la Corte Suprema, aunque si, se podría mencionar en palabras del catedrático que existe una fuerza moralmente vinculante de la sentencia que vaya a producir la Corte Suprema, ya sea por aquella autoridad que dicta el fallo o ya sea en virtud de la economía procesal.

2.1. Impuesto sucesorio.

Cuando abordamos la temática que gira en torno al principio de No Confiscatoriedad e intentamos apoyarnos en la jurisprudencia emanada del Tribunal Superior que existe sobre el principio en cuestión, es ineludible no iniciar nuestra misión a través del fallo que da las primeras aproximaciones al arte de lo aquí estudiado, la doctrina en su gran mayoría cita este precedente, que es uno de los primeros que acoge de manera favorable la inconstitucionalidad de un tributo, así en la causa “La sucesión de Doña Tomasa Vélez Sarsfield contra el Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de impuesto”², si bien la

² C.S.J.N Fallos 23:647, del 19/11/1882. “La sucesión de Doña Tomasa Vélez Sarsfield v. el Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de impuesto”

actora se apoyo en la confiscación tributaria, el Tribunal en su mayoría se apoyo en la alteración del Derecho Constitucional de testar, y este derecho, bien se sabe que es una de la formas de disponer de la propiedad, siendo así, el gravamen provincial atacado sustraía un 10% sobre las herencias y esto era derivado al Consejo de Educación local, claramente configuraba una violación a lo estipulado en aquel entonces por el artículo 67, inc. 11, de la Constitución Nacional, y que es actualmente nuestro artículo 75, inc. 12, que reza: Corresponde al Congreso (...) Dictar los códigos Civil, Comercial, etc. Esta violación consistía en la institución de una legítima forzosa por parte de una ley provincial, y no por una ley Nacional, contraviniendo de esta forma el artículo 31 de la Constitución Nacional en lo que respecta al orden constitucional de prelación de normas, en el minucioso análisis que realiza el catedrático Naveira, hace la brillante observación, de que el tribunal dejo entrever entre líneas, que de ser la norma atacada de carácter Nacional, lógicamente el pronunciamiento del tribunal tendría que haber tomado otro rumbo.

Más tarde el Tribunal Superior daría un paso más en la causa “Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad del impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires”³, la discusión se desenvuelve alrededor de la aplicación de una alícuota del 50% a favor de la Dirección General de Educación de la Provincia de Buenos Aires, donde se argumento la violación del derecho de propiedad al configurar una confiscación que ha venido a restringir en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar, siempre que el impuesto alcanza una parte substancial de la propiedad o a la renta de varios años de capital gravado; en comentario que hace la doctrina en general (Naveira 2012; Casas 2005; Spisso 2000)

³C.S.J.N Fallos 115:111, del 16/12/1911. “Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad del impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires”.

sobre el fallo en cuestión, se está de acuerdo en la inconstitucionalidad del impuesto, pero se critica que la corte omite deliberadamente aclarar cuál es el porcentaje que a opinión del máximo Tribunal alteraría el derecho de propiedad, generando ese efecto confiscatorio de la propiedad o bien en palabras de Naveira, eliminándolo. Asimismo se suma a la cuestión el recargo por ausentismo, que en más de las veces llegaba hasta el 50% de la alícuota correspondiente a un residente de la Nación, en este punto el Tribunal se expidió considerando que el mismo no violaba el principio de igualdad, rechazando los planteamientos que se le pudieran llegar a centrar en ese punto.

En la causa “Don Andrés Gallino (su sucesión)), incidente sobre inconstitucionalidad de la ley nro. 11.287, arts. 3° y 2°”⁴ la Corte se pronuncio ante la posibilidad de determinar un límite general que oficiara como valladar y al cual atender para no caer en la inconstitucionalidad del tributo, en esa oportunidad el Máximo Tribunal expreso: “No es posible, desde luego, definir y caracterizar, en términos precisos, y en general, la naturaleza o estructura legal de un impuesto derivándola de la proporción cuantitativa con que el gravamen recae sobre la materia imponible; y si bien esta Corte ha sentado al respecto, principios generales básicos al establecer que el impuesto degenera en exacción o confiscación cuando alcanza una parte substancial de la propiedad y de testar de varios años del capital gravado, porque en tales casos se restringen en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar que la Constitución consagra (...) sin embargo, ello no implica que pueda fijarse una cifra o cantidad numérica dentro de la cual todo impuesto es legitimo y deja de serlo mas allá de ese límite”, evidentemente para la Corte habría que tener en cuenta varios factores a la hora de juzgar la legitimización de un impuesto, y esto es

⁴ C.S.J.N Fallos 160:247, del 27/04/1930. “Don Andrés Gallino (su sucesión)), incidente sobre inconstitucionalidad de la ley nro. 11.287, arts. 3° y 2°”

considerado sin lugar a dudas al momento de intentar poner un límite cuantitativo dentro del cual un impuesto ostentaría legalidad, y que pasado ese límite dejaría de serlo. Sobre el mismo caso la Corte se pronunció nuevamente sobre la validez del recargo por ausentismo avalando su validez constitucional, para de esta manera evitar la fuga de capital, “el criterio para juzgar la proporción de los impuestos y su racionalidad no debe ser uniforme para todos los casos, ya que ni puede ser lo mismo el gravamen sobre el trabajo, las industrias y en general sobre las fuerzas vivas del país, que el exigible al capital o la renta emigrante, a la acción negativa del ausente que va a gozar de su fortuna fuera del Estado en que la forma en virtud de cuyas leyes adquirió la herencia, de ahí que queda establecido que un impuesto es o no confiscatorio, no basta considerar el monto de su tasa sino también otros fundamentos relativos a la materia imponible, a la oportunidad de su aplicación o a su repercusión, etc.”

Diez años más tarde, el Tribunal daría un paso más, no dando un porcentaje rígido de lo que estima ser límite al sistema fiscal, pero sí dando las pautas de las cuales se podían desprender los linderos porcentuales más allá de los cuales se considerara que se produce la confiscación, en el fallo “Carlos Julio Bunge”⁵, la Corte cita a dos de sus precedentes, el primero es “Rosa Melo de Cané”, en el que se pronunció argumentado que un gravamen que absorbe el 50% de la transmisión hereditaria es confiscatorio, y en segundo lugar el precedente “Doña Graciana Etchessahar de Lastra s/ protocolización de testamento”⁶, donde se afirma que la absorción del 22% no configura aun la Confiscatoriedad. Si bien, no hay un límite, como la Corte supo explicar y dar sus razones, parecería que dentro del criterio del

⁵ C.S.J.N Fallos 186:421, del 19/04/1940 “Carlos Julio Bunge”

⁶ C.S.J.N Fallos 153:46, del 26/10/1928, “Doña Graciana Etchessahar de Lastra s/ protocolización de testamento”

Tribunal habría una zona donde, dependiendo de las variables, la Confiscatoriedad se manifiesta, de manera más sutil o más latente.

La Corte suprema seguiría por el mismo rumbo, declarando la inconstitucionalidad de un tributo cuando a su criterio de sus efectos se producía la Confiscatoriedad, así en la causa “Bemvinda de Castro Azevedo de da Cámara Lomelino v/ Provincia de Buenos Aires”⁷ se expidió “Que de acuerdo con el criterio reiteradas veces aplicado a casos como el presente el impuesto sucesorio cobrado a los actores, que absorbe casi el 45% del haber recibido en la provincia es violatorio de los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional”, y continuo “Que la Corte debe limitar su pronunciamiento a declarar la inconstitucionalidad de un impuesto como confiscatorio tal cual está organizado y ha sido percibido; no puede fijar la tasa o el por ciento que subsidiariamente puede cobrar el Fisco, porque ello corresponde en su caso, al Congreso, a las legislaturas o a las municipalidades; lo contrario sería invadir atribuciones de esos cuerpos”, así las cosas, el Tribunal se reivindicaba la postura de declarar inconstitucional a aquellos tributos que menoscaben el patrimonio personal al absorber una sustancial parte del capital o renta, pero continuaba ese vacío porcentual que daría un esquema orientador al legislador a la hora de la creación de tributos, sea que el legislador lo tome en cuenta o no, era necesario tener parámetros más certeros de los que se entendía por efectos confiscatorios.

Finalmente, pondremos bajo la lupa a uno de los fallos que mas luz repartió en esta cuestión del porcentual, y que en definitiva deja sentado un límite cuantitativo, además de otros puntos de cabal importancia, puntos que iremos resaltando a medida que avancemos en el análisis jurisprudencial de la causa, así es como en el fallo

⁷ C.S.J.N Fallos 191:61, del 18/06/1943. “Bemvinda de Castro Azevedo de da Camara Lomelino v/ Provincia de Buenos Aires”

“María Laura Pérez Guzmán de Viaña y Emilia Olmos Arredondo de Pérez Guzmán v. Provincia de Tucumán”⁸, cabe advertir que estamos siempre dentro de los supuestos de impuestos sucesorios, aquí la Corte dijo “El sistema impositivo comporta lesión de la propiedad si de la relación de los dos términos que la integran, valor imponible y porcentaje de él que se ha de percibir en concepto de tributo, este último absorbe una parte sustancial de lo primero. Alegar y aun demostrar que no hay tal consecuencia lesiva remitiéndose para ello al valor real, tanto importa como variar la liquidación con que se cobro el impuesto, contrariando implícitamente el carácter definitivo que la ley le asigna. Si no hay derecho a cobrar nada más que lo que se cobro, pues la liquidación se ajusto al pertinente régimen legal y no hubo dolo del contribuyente en la aplicación de él que indujera en error al Fisco, no puede alegar este último que el valor real de los bienes es mayor, porque en el orden del impuesto en cuestión ese mayor valor un cuenta”, tómesese nota de la cabal importancia del pronunciamiento, dando una pauta correctora, totalmente racional, donde las interpretaciones interesadas no tendrán lugar, pues la ley es clara, y así deberá de aplicarse, la Corte continuo con lo que se tomaría como referencia y del cual la gran mayoría de la doctrina enseña cuando se escribe acerca de la Confiscatoriedad, “Debe considerarse cobrada inconstitucionalmente la porción del gravamen que exceda el 33% del valor imponible al que el Fisco de la demandada se atuvo en su liquidación definitiva”, lo feliz del precedente tropieza a los pocos pasos, dado que nuevamente se omite dar un argumento sobre él porque del monto, la Corte sigue con su razonamiento y da y sostuvo “Que la disposición legal declarada inconstitucional es, por lo tanto,

⁸C.S.J.N Fallos 211:1033, del 02/08/1948, “María Laura Pérez Guzmán de Viaña y Emilia Olmos Arredondo de Pérez Guzmán v. Provincia de Tucumán”

inaplicable. Pero si es inaplicable en razón de que viola derechos, principios o garantías consagradas por la Constitución, cuya primacía deban afianzar los jueces (arts. 31 y 100), ha de serlo en tanto en cuanto los viola y nada más. Los efectos de las sentencias no han de trascender nunca la medida de su razón de ser. Si un impuesto es inconstitucional en razón de su monto la consecuencia de la declaración judicial pertinente sólo debe alcanzar a la porción del monto en qué consiste el exceso. Más allá de ese límite no tiene razón de ser. De ahí que cuando no es posible practicar con rigor la delimitación esta Corte haya dejado a salvo el derecho del Fisco para practicar una reliquidación ajustada al criterio que la sentencia enuncia”, en el fallo bajo análisis se ordeno devolver lo que superara el 33% del valor atribuido a los bienes transmitidos en la liquidación fiscal, en opinión de Naveira, esta actitud más que novedosa, sería la correcta, teniendo en cuenta que en los primeros fallos que se analizaron al declararse la inconstitucionalidad de la norma todo el monto del tributo era devuelto, poniendo al actor en una situación netamente irregular, ya que aquellos que habiendo pagado el impuesto dentro de los límites de respeto a la propiedad es claro que no podían realizar reclamo alguno, ya que lo contribuido habría sido lícitamente percibido por parte del Fisco.

2.2 Impuesto inmobiliario.

Tal como lo venimos exponiendo, la Corte ha dejado claro que un impuesto es confiscatorio cuando el Estado absorbe una parte sustancial de la renta o capital gravaba, en relación al impuesto que a continuación analizaremos, se dan algunos puntos de suma importancia que contribuyen al delineamiento del principio y lo afianzan como tal. En relación a este tributo, se lo conoce, bien como un impuesto o

bien como “contribución inmobiliaria”, lo importante o lo significativo es que este tiene incidencia sobre la riqueza inmobiliaria.

Asimismo, en el tratamiento de las causas que comprenden a este tipo impositivo, fue necesario dejar en claro cuál sería el objeto de prueba que debería producirse para que la tacha de inconstitucionalidad proceda, en observación a esto el Tribunal dejó en claro la cuestión al pronunciarse en “Harilaos de Olmos, Adelia M. v. Provincia de Córdoba”⁹, donde expreso que “Para que prosperen demandas de la naturaleza de la presente, es necesario probar la absorción por el tributo de una parte sustancial de las utilidades efectivamente producidas por el inmueble gravado, así como que aquellas constituyen el rendimiento normal medio de una correcta explotación del mismo, no disminuido por la inapropiada administración del contribuyente o por circunstancias eventuales”, como se podrá advertir la Corte deja en evidencia que se tomara en cuenta aquellos aspectos que hacen a la eficiente explotación de un inmueble, y a la forma en la que se pruebe este extremo.

En 1946, la Corte vuelve a insistir en el tan conocido 33%, es decir en el desapoderamiento de la tercera parte del patrimonio gravado, con este significativo fallo, en el cual se consolida ese porcentaje en este tipo impositivo, es en “Sara Pereyra Iraola v. Provincia de Córdoba”¹⁰ donde se pronuncia diciendo 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”.

⁹ C.S.J.N Sentencia del 31/10/1945. “Harilaos de Olmos, Adelia M. v. Provincia de Córdoba”

¹⁰ C.S.J.N Fallos 206:247, del 22/11/1946. “Sara Pereyra Iraola v. Provincia de Córdoba”

En la causa “Jenaro García v. Provincia de Córdoba”¹¹, la Corte en una polémica postura se expreso sobre la Confiscatoriedad, “Deben decidirse teniendo en cuenta el rendimiento medio de una correcta explotación del fundo concretamente afectado (...) no deben computarse aisladamente los años en que se han producido perdidas, por ser los mismos (...) excepcionales y toda vez que ningún gravamen al capital escaparía en tales periodos a la impugnación de Confiscatoriedad. Que además se decidió que en tanto guardara la contribución territorial una relación razonable con el valor del inmueble, la escasez del rendimiento de éste en un periodo determinado no autorizaba la declaración de inconstitucionalidad, de no producirse una prueba objetiva y concreta de la regular desproporción entre el impuesto y la renta. Porque, según entonces se dijo, la percepción de los impuestos legalmente establecidos no puede depender de circunstancias eventuales e imprevisibles”, estamos de acuerdo con Naveira (2012) en su crítica al fallo narrado, no parece plausible la posición que adopta la Corte en esta causa, ni mucho menos justo que el Estado pueda ser un socio férreo solo en cuanto a las ganancias, pero olvide su rol protector y no se solidarice con las pérdidas sufridas por el contribuyente, y mas aun cuando se aporten pruebas de que los defectos y deficiencias, no han sido producto de la mala administración del bien, sino, de factores externos que inciden directamente en la producción rural, y como bien lo señala Naveira, no se puede, no se debe caer en interpretaciones interesadas, que no tienen cabida, en consideraciones extrafiscales de los tributos para encontrar argumentos que den validez moral al accionar del Estado en este tipo de situaciones, ya que son eventos externos, ajenos al productor lo que quietaron la posibilidad que tener una ganancia a través de su actividad.

2.3 Contribución de mejoras.

¹¹ C.S.J.N Fallos 209: 114, del 13/10/1947 “Jenaro García v. Provincia de Córdoba”

Tratándose de la Contribución de mejoras o contribuciones especiales, en el fallo “Bauer, Guillermo c. Municipalidad de Rosario”¹² la Suprema Corte dijo que “La contribución de mejoras exige para su validez la existencia de una prudente equivalencia entre el beneficio reportado por la obra pública y el gravamen creado para sufragarla, debiéndose tener en cuenta que una obra de interés general debe ser soportada por la colectividad en su conjunto, y no solo por determinados propietarios”. Cabe recordar que en este trabajo se ha conceptualizado a la contribución de mejoras, por esa misma razón cabe remitir al capítulo II de la presente.

La Corte tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la cuestión en el caso “Don Martin Iraola c/ la Provincia de Buenos Aires s/ devolución de una suma de dinero”¹³, ya advirtiendo que sobre el tema no existía una jurisprudencia emanada de la misma Corte que pueda ayudar o servir ápice orientador. En el caso el actor demanda a la Provincia de Buenos Aires por devolución de la cantidad de setenta y cuatro mil doscientos cuarenta y ocho pesos cincuenta y nueve centavos moneda nacional y sus intereses pagada indebidamente, según el actor, en concepto de impuesto especial de afirmados del camino público de La Plata a Avellaneda, en ejecución de una ley provincial del treinta de Diciembre de 1907, en esta oportunidad el Procurador General de la Nación expone: “Entre tanto, han de suscitarse pleitos como el presente, cuya solución parece difícil por la incertidumbre de las doctrinas imperantes en el país. Si la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, no se justifica que el estado tome a unos, parte del valor de su propiedad o patrimonio para ejecutar obras que beneficien la propiedad de otros. De ahí el derecho del Estado a repartir el costo

¹² C.S.J.N del 28/04/1937 “Bauer, Guillermo c. Municipalidad de Rosario”

¹³ C.S.J.N Fallos 138:161, del 22/06/1923. “Don Martin Iraola c/ la Provincia de Buenos Aires s/ devolución de una suma de dinero”

de una obra pública entre aquellas personas que resulten especialmente beneficiadas por ella, hasta el valor del beneficio”, luego el Procurador toma prestada una jurisprudencia Norteamericana, a los fines de orientar el caso traído a su escritorio, el tribunal de ese País hace la distinción entre un impuesto ordinario un impuesto local assesment, y lo hace en los siguientes términos: "Un impuesto se establece sobre todo el estado o sobre una subdivisión política conocida, como un condado o un municipio. Un local assesment se establece sobre propiedad situada en un distrito creado con el propósito expreso de la contribución y sin otra función, por ser la cosa sobre la cual se impone la contribución. Un impuesto es una carga continua y debe ser recaudado en cortos intervalos fijados para todo tiempo, sin lo cual el gobierno no puede existir; mientras que un local assesment es excepcional, —así respecto del tiempo como respecto de la localidad— es traído a la existencia para una ocasión particular, y para cumplir un propósito particular, y muere cuando la ocasión pasa y el propósito queda cumplido". (Cooley. On Taxation, 3ª ed. página 1154). (...) Esta doctrina me parece aplicable en nuestro país, atentos los principios constitucionales que he recordado; y creo que ambas partes la acepten en este pleito”. En el caso bajo análisis el tributo que pretendía justificarse por el beneficio que recibía el contribuyente a través de la obra pública resultaba a todas luces Confiscatorio, “la tasa impugnada no reúne las condiciones esenciales requeridas para su validez, desde que, lejos de guardar relación con los limitados beneficios especiales derivados de la obra pública para que ha sido creada, constituye para el propietario una privación casi completa de la propiedad gravada, o lo que es lo mismo, despoja de ella al propietario bajo pretexto de conferirle un beneficio particular”, es que en la causa bajo análisis el inmueble aumento su valor gracias a la obra pública, pero este aumento fue de un 12% del valor normal de la tierra, esto es, del valor de la tierra sin la realización del camino

(obra pública), y la contribución que se pretendía cobrar a través de la contribución especial era de un 66% del valor del inmueble.

En otros casos el Tribunal tomo como referencia cuestiones que eran externas a la relación tributaria, tal es así que en “Olmos Alfredo, Osvaldo M. Piñero y Francisco José Chauvin c/ Provincia de Buenos Aires”¹⁴, la Corte contemplo no solo el valor de la obra en sí y el beneficio obtenido a través de la misma, sino que también puso en tela de juicio a la situación que le tocaba atravesar al País en ese momento, “el precio ha oscilado entre la mitad y la quinta parte de los obtenidos con anterioridad a la construcción del camino pavimentado. Y aun cuando es indiscutible que la construcción de una pavimento duro en una calle de tierra beneficia a las fincas linderas, lo cierto es que por la desvalorización general de la propiedad raíz a consecuencia de la intensa crisis que desde hace tantos años afecta a todos los precios, ese beneficio local resulta muy inferior al monto de la contribución exigida a los propietarios (...). En esas condiciones el impuesto deja de ser tal para convertirse en una confiscación o exacción arbitraria, contraria a las garantías de los arts. 16 y 17 de la Constitución Nacional”.

En “Don Miguel Lacoste contra la Provincia de Buenos Aires, sobre repetición de pago e inconstitucionalidad de ley”¹⁵, la Corte dijo “Que resulta, en consecuencia, que el señor Lacoste debe pagar por afirmado construido solamente sobre un frente de su propiedad, casi el triple del valor de la misma si paga al contado (...) y el séxtuplo si paga en 86 trimestres (...). Todo sin tomar en cuenta los afirmados que puedan construirse en el futuro sobre las otras calles que rodean la manzana en cuestión”; “Que si bien la obra beneficia a la comunidad, Lacoste debe pagar por la mejora, pero

¹⁴ C.S.J.N Fallos 172:367, del 12/04/1935, “Olmos Alfredo, Osvaldo M. Piñero y Francisco José Chauvin c/ Provincia de Buenos Aires”

¹⁵ C.S.J.N Fallos 170: 185 del 28/2/1934, “Don Miguel Lacoste contra la Provincia de Buenos Aires, sobre repetición de pago e inconstitucionalidad de ley”

se ve en este caso que no hay proporción entre la obra y lo que se le quiere cobrar, pues hasta el valor de la propiedad aparece disminuido” y que “Atentas las consideraciones expuestas, el impuesto o contribución de mejoras que se exige al actor y que este ha comenzado a pagar, es manifiestamente confiscatorio de su propiedad porque insume más del valor de ésta con exceso notorio si paga al contado (...), y más de la renta del mismo si paga en cuotas trimestrales conforme a la fórmula de la ley 1923. No es justo el argumento de la demandada (...) de que nadie obliga o ha obligado al actor a vender su propiedad, sino a pagar el impuesto sin que absorbe el valor del bien raíz el cual queda en poder de su dueño; por si la renta de dicho bien no alcanza para pagar la cuota del afirmado y no podrá realizar, para integrarla, una operación de crédito con garantía de un bien con menor valor que el de la suma necesaria, forzosamente deberá vender o dejar que se ejecute su propiedad conforme a lo previsto en el art. 6 de la ley de 1911; por el Estado no puede a partir de la presunción de que todo propietario de un bien afectado a una contribución de mejoras tiene otros bienes disponibles para el pago suplementario de aquellas. Esta Corte ha dicho (...) que constituye una demostración elocuente de que un impuesto que lleva al extremo de privar a una persona de su propiedad so pretexto de acordarle un beneficio, es en realidad una exacción tributaria (...).”

En el fallo “Don Enrique Santamarina contra la Provincia de Buenos Aires sobre inconstitucionalidad de la ley de afirmados”¹⁶, el Tribunal dijo que “Dada la índole excepcional de este impuesto, que no se justifica sino por razón del beneficio recibido por el contribuyente, lógicamente se deduce que para su validez deben concurrir los elementos esenciales de que la obra pública sea de beneficio local y de que ese beneficio no sea sustancialmente excedido por la contribución. Se dice

¹⁶ C.S.J.N Fallos 172: 172 del 14/03/1935, “Don Enrique Santamarina contra la Provincia de Buenos Aires sobre inconstitucionalidad de la ley de afirmados”

sustancialmente, porque atenta la naturaleza de lo que debe ser evaluado (el beneficio) no es posible exigir una exactitud matemática, bastando para tenerse por cumplida la condición que exista una correlación aproximada entre ambos factores. Faltando esos elementos, el impuesto especial no puede sostenerse ni como una contribución de mejoras, ni tampoco como un impuesto común, que supone condiciones de igualdad y de uniformidad de que aquél carece. Importaría imponer a unas pocas personas o propietarios arbitrariamente elegidas, una carga impositiva destinada a emplearse en beneficio de la comunidad; en una palabra: confiscar total o parcialmente”, en comentario al fallo citado, podemos afirmar que la Corte va estableciendo un límite más allá del cual la contribución devendría confiscatoria, además deja en claro que la cuestión de la inconstitucionalidad parcial de la ley, solo en lo que excede de dicho límite (Naveira 2012).

Reafirmando el criterio expuesto ut supra, la Corte en “Filomena Vázquez de Filipini v. S.A. Wayss y Freitag”¹⁷ se pronuncio afirmando que “No es acertada la conclusión de que la inconstitucionalidad declarada de un gravamen, imponga la anulación total de la norma que lo crea. Ello no sucede, sin duda, cuando la invalidez se origina en la forma de su percepción establecida por decreto (...), ni en los casos en que se debe al monto del tributo (Fallos 203:61). En este último supuesto no cae necesariamente sino la parte de los preceptos que establece aquella cuantía –en caso de figurar en la ley- y por consiguiente, la inconstitucionalidad puede ser solo parcial”, y continuo diciendo “Que en el caso bajo examen, según resulta de la sentencia apelada, la actora no pretende repetir pago alguno de la contribución por pavimentos, cuyo monto considera confiscatorio, puesto que no los ha efectuado sino tan solo que se la libere de gravámenes a su finca sita en la esquina de las calles

¹⁷ C.S.J.N Fallo 206: 21, del 02/10/1946. “Filomena Vázquez de Filipini v. S.A. Wayss y Freitag”

Brown y España, de Campana; a lo que se opone la empresa constructora demandada negando tal Confiscatoriedad y haciendo cuestión de su derecho a mantener su crédito hasta el porciento de la ley 3.388, o sea el 30% del valor del inmueble”. El planteo de origen se da en los Tribunales de primera instancia, donde se considero que el gravamen en consideración con el valor real de la propiedad resultaba a todas luces confiscatorio, por esta razón, se ordeno librar una certificado de libre deuda al actor, la sentencia de primera instancia, fue obviamente apelada, y la Cámara de la Plata, sobre idéntico hechos dijo que la demanda debía prosperar pero solo parcialmente, y esta hizo uso del límite del 30% utilizado para la Confiscatoriedad. Llega a conocimiento de la Corte a través del Recurso Extraordinario interpuesto por la actora (Naveira, 2012), la Corte con las limitaciones de revisión agrego, “De la prueba de autos que no puede ser revisada en función del recurso extraordinario, resulta que la reducción del crédito del 61,2% al 30% del valor del inmueble que la sentencia hace, no excede del mayor valor (\$ 1.500) que la obra pública ha producido a la finca actora. Siendo así la sentencia apelada en cuanto establece que a pesar del carácter confiscatorio que atribuye a la contribución de mejoras que se pretendía cobrar a la actora, no ha invalidado la norma que la crea, concuerda con la doctrina expuesta del Tribunal. No vulnera el art. 17 de la Constitución Nacional ni la garantía de la propiedad prevista en el mismo”. En conclusión sobre el fallo, advierte Naveira (2012), que también en estos tipos tributarios se deja de lado aquella jurisprudencia que ya declarando la inconstitucionalidad de la ley, mandaba a devolver el monto del tributo percibido, condenado en el fallo comentado, solo el reintegro de lo percibido en exceso o por encima de lo que Corte habría establecido.

CONCLUSIONES.

Dentro de las consideraciones que sirven a modo de conclusiones nos encontramos con que los objetivos planteados fueron satisfechos en el presente trabajo, tal es así, que al depurar el concepto de “principio jurídico” y en el intento de poner en órbita a la No Confiscatoriedad se llegó a buen puerto, dejándolo entre el núcleo de principios jurídicos de índole constitucional aplicables al Derecho Tributario. Que es la propiedad privada un derecho insoslayable en nuestro sistema y que sin la correcta protección del mismo nos encontraríamos en una anarquía constitucional, que no se podría vaciar de contenido a gran parte del Derecho quitando la férrea protección que merece. Asimismo dimos las nociones básicas que se deben entender a la hora de abordar una rama del derecho, y de esta forma advertir que lo que aquí se expuso tenía su complejidad y su real importancia, ya sea desde el punto de vista jurídico, ya sea desde el punto de vista político, o desde la cotidianeidad mas vertiginosa de una sociedad, pues el derecho Tributario y sus mecanismo de creación son un punto que no podía estar ausente. Se logro un buen aporte, al considerar la No Confiscatoriedad junto con los demás principios, esto era de una importancia cabal, pues ningún Principio tracciona solo en un sistema de Derecho, así quedo demostrado al abordar la temática. La interacción de la No Confiscatoriedad con los demás principios está latente, el sistema es una amalgama de derechos donde el propósito más noble no es limitar, sino apoyar y aclarar aquellos casos que se den, ya sea entre particulares o entre particulares y el Estado, de esta forma quedamos en condiciones de afirmar que el sistema de Principios tiene bondades que despejan cualquier interpretación mal intencionada, como quedo plasmado en el presente trabajo. Al hablar de interpretaciones damos pie al núcleo principal del presente, y pasando revista de lo que se expuso acá, es claro que la Corte ha ido evolucionando en su

criterio cuando le toco aplicar el Principio de No Confiscatoriedad, que si bien, en un comienzo se resistió a su uso por ceñirse al pie de la letra constitucional después se flexibilizo en su exposición y trajo a su jurisprudencia un catalogo invaluable de fallos con aplicación del principio. Al hablar de los criterios, también rescatamos su intención y noción de Poder, ya que la Corte siempre ha cuidado su lugar y ha sido por demás cauta para no ingresar en la esfera legislativa en la materia tributaria, tratando siempre de dejar claro cuando un impuesto goza de legalidad, y cuando el limite encuentra razón y tope en la Confiscatoriedad.

Con estas conclusiones finales nos conformamos, sabiendo que en el mundo jurídico queda mucho por analizar, pero que dentro de la confección del presente trabajo se puede extraer con cierta facilidad aquellos criterios y argumentos en los que nuestra Corte Suprema de Justicia se ha apoyado para darle aplicación útil al Principio de No Confiscatoriedad.

BIBLIOGRAFIA.

Doctrina:

- Bidart Campos, Germán. J, 2008. Compendio de Derecho Constitucional. Ediar.

- Casás, José Osvaldo, 2005. Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. AD-HOC.

- García Belsunce, Horacio, 2003. Tratado de Tributación. Astrea.

- Giuliani Fonrouge, Carlos M, 2004. Derecho Financiero.

- Jarach, Dino, 1996. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo-Perrot.

- Martin José M. y Rodríguez Usé Guillermo, 2006. Derecho Tributario General. LexisNexis.

- Naveira de Casanova, Gustavo J, 2012. El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad. Abeledo-Perrot.

- Recasens Siches, Luis, 1972. Introducción al estudio del Derecho. Editorial Porrúa.

- Sagües, Pedro Néstor, 1997. Elementos de Derecho Constitucional. Astrea.

- Spisso, R. Rodolfo, 2000. Derecho Constitucional Tributario. LexisNexis, Depalma.

- Villegas, Héctor Belisario, 2009 Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Astrea.

Jurisprudencia:

- C.S.J.N Fallo 206: 21, del 02/10/1946. “Filomena Vázquez de Filipini v. S.A. Wayss y Freitag

- C.S.J.N Fallos 172: 172 del 14/03/1935, “Don Enrique Santamarina contra la Provincia de Buenos Aires sobre inconstitucionalidad de la ley de afirmados”
- C.S.J.N Fallos 172:367, del 12/04/1935, “Olmos Alfredo, Osvaldo M. Piñero y Francisco José Chauvin c/ Provincia de Buenos Aires”

- C.S.J.N Fallos 170: 185 del 28/2/1934, “Don Miguel Lacoste contra la Provincia de Buenos Aires, sobre repetición de pago e inconstitucionalidad de ley”

- C.S.J.N Fallos 138:161, del 22/06/1923. “Don Martin Iraola c/ la Provincia de Buenos Aires s/ devolución de una suma de dinero”

- C.S.J.N del 28/04/1937 “Bauer, Guillermo c. Municipalidad de Rosario”
- C.S.J.N Sentencia del 31/10/1945. “Harilaos de Olmos, Adelia M. v. Provincia de Córdoba”
- C.S.J.N Fallos 206:247, del 22/11/1946. “Sara Pereyra Iraola v. Provincia de Córdoba”

- C.S.J.N Fallos 209: 114, del 13/10/1947 “Jenaro García v. Provincia de Córdoba”

- C.S.J.N Fallos 211:1033, del 02/08/1948, “María Laura Pérez Guzmán de Viaña y Emilia Olmos Arredondo de Pérez Guzmán v. Provincia de Tucumán”

- C.S.J.N Fallos 191:61, del 18/06/1943. “Bemvinda de Castro Azevedo de da Camara Lomelino v/ Provincia de Buenos Aires”
- C.S.J.N Fallos 186:421, del 19/04/1940 “Carlos Julio Bunge”

-C.S.J.N Fallos 153:46, del 26/10/1928, “Doña Graciana Etchessahar de Lastra s/ protocolización de testamento”

-C.S.J.N Fallos 160:247, del 27/04/1930. “Don Andrés Gallino (su sucesión), incidente sobre inconstitucionalidad de la ley nro. 11.287, arts. 3º y 2º”

-C.S.J.N Fallos 115:111, del 16/12/1911. “Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria; sobre inconstitucionalidad del impuesto a las sucesiones en la provincia de Buenos Aires”.

-C.S.J.N Fallos 23:647, del 19/11/1882. “La sucesión de Doña Tomasa Vélez Sarsfield v. el Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de impuesto”

-C.S.J.N Fallos “Manuel Faramiñan c/ Municipalidad de la Plata s/ inconstitucionalidad de ordenanzas municipales. Recurso Extraordinario”

Legislación:

-Constitución Federal de la República Argentina.

**ANEXO E - FORMULARIO DESCRIPTIVO DEL TRABAJO FINAL DE
GRADO.**

**AUTORIZACION PARA PUBLICAR Y DIFUNDIR TESIS DE POSGRADO O
GRADO A LA UNIVERSIDAD SIGLO 21.**

Por la presente, autorizo a la Universidad Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

AUTOR/TESISTA: Avalos, Omar Edgardo.

D.N.I: 31310112

TITULO Y SUBTITULO: Principio de No Confiscatoriedad. Criterio de aplicación de la Corte Superior Argentina.

CORREO ELECTRONICO: eguiavalos@live.com.ar

UNIDAD ACADEMICA: Universidad Siglo 21

DATOS DE EDICION: No posee.

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21 según el siguiente detalle:

TEXTO COMPLETO DE LA TESIS: SI

Otorgo expreso consentimiento para que la versión electrónica de este libro sea publicada en la en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21.

Lugar y fecha: _____

Firma autor-tesista.

Aclaración autor-tesista.

Esta secretaria/departamento de grado/posgrado de la unidad académica: _____

certifica de la tesis adjunta es la aprobada y registrada en esta dependencia.

Firma Autoridad.

Aclaración autoridad.

Sello de la secretaria/departamento de posgrado.

