

Instituto de Derecho Tributario y Aduanero

Rosario, 4 de febrero de 2.010.

**Sr. Presidente del
Colegio de Abogados de Rosario
Dr. Ignacio Del Vecchio
S/d.**

**Ref.: Dictamen reforma 13.065
Provincia de Santa Fe Capítulo V.**

De mi consideración:

Tengo el agrado de remitir a Ud. la presente a los fines de evacuar el dictamen solicitado vía mail a mi correo en fecha 2/02 del presente año a los fines que me expida "sobre el aumento en un 200% de los aranceles de los distintos trámites que se realizan en el Registro Civil y sobre incrementos en tasas y sellados provinciales".

Para efectuar el análisis correspondiente haré referencia en primer lugar a la normativa que motiva el mencionado aumento. Por ello en este punto reitero mi dictamen anterior (presentado al Colegio el 1/02/2010) remitido a V. pedido referido a los cuestionamientos a la ley 13.065 por violación a la ley 12.510 y disposiciones de la Constitución Provincial, todo lo que además detallo en artículo de mi autoría publicado en diciembre de 2.009 comentando el entonces proyecto del PEP, también remitido al Colegio oportunamente. Por ello más allá de lo que se dictamine en punto a las modificaciones efectuadas en el Capítulo V de la ley no puede obviarse que, por otras cuestiones ya desarrolladas se pone en jaque la validez de la ley en sí misma. Luego de reiterar esta cuestión previa, me expediré respecto de lo consultado referido al aumento generalizado de todas las tasas provinciales y demás tributos cuyo elemento cuantitativo se determina mediante módulos tributarios. Esto, sin duda conduce



necesariamente a analizar la naturaleza jurídica de la tasa para ver si el tributo que se percibe a partir de la ley 13065 por el fisco provincial responde a su verdadera esencia o bien si se desnaturaliza y, luego cotejarlo con los principios jurídicos que regulan la tasa y con los principios constitucionales de la tributación. Siempre dejando a salvo que este es un análisis general de la norma y que el verdadero *test* de constitucionalidad sólo podrá efectuarse en cada caso concreto.

La normativa que da lugar al grosero aumento operado en “todas” las tasas retributivas de servicios por actuaciones administrativas y judiciales es la ley 13.065 (B.O. 8/01/2010) arts. 50 a 53, con vigencia (art. 54) a partir del 1° de enero de 2010 o de la fecha de su aprobación, si fuese posterior. En efecto, a partir de la mencionada ley de “presupuesto 2.010” –el encomillado responde al cuestionamiento acerca de la verdadera naturaleza de la ley más allá de su denominación como ley de presupuesto, lo que ya desarrollé en dictamen anterior- al modificar los arts. 27y 58 de la Ley Impositiva Anual 3650 aumenta todas las tasas cuyos importes se fijan en Módulos Tributarios puesto que eleva el valor de los mismos de \$0,03 a \$0,10. Esto con independencia de modificaciones puntuales que efectúa también el art. 31 de dicha ley respecto de las actuaciones del Registro Civil. La reforma impositiva incrementa el valor de las tasas en un 333%.

Por otra parte, mantiene la disposición que faculta al PEP a aumentar el valor del Módulo Tributario hasta en un 20% y sin prever lo que antes establecía referido al deber del PEP, al hacer uso de dicha facultad, de comunicar el decreto correspondiente a la Legislatura provincial dentro de los 5 días de dictado el mismo.

El grosero aumento se registra reitero en prácticamente “todas” las tasas mencionadas (cuya cuantía se determina en base a MT) reguladas en la Ley Impositiva Anual que modifica tales como: por actuaciones ante la administración pública provincial en general, ante los Poderes

Legislativo y Ejecutivo, tales como certificados de libre deuda, liquidación impositiva de urgencia o vencida, la carátula de cada expediente que se inicie, certificados de avalúo ante el SCIT, los pagos efectuados bajo protesto, las impugnaciones y recursos administrativos, las solicitudes de convenios de pago de tributos, las tasas por empadronamiento de negocio nuevo para el impuesto sobre los ingresos brutos e impuesto de sellos, por otorgamiento de personería jurídica y reformas estatutarias y otras actuaciones de sociedades y asociaciones, las de inscripción o renovación de agencias de loterías, las actuaciones por licitaciones, las actuaciones de las empresas constructoras ante la Dirección General de Licenciadores de Obras Públicas, por las actuaciones referidas a planos y mensuras, las efectuadas ante el Registro Civil y Registro de Marcas y Señales y ante el Registro General de la Propiedad y Registro Público de Comercio, asimismo las referidas a actuaciones ante la EPE e inspección de calderas y las de trámites para licencia de conductor y libre deuda por patente única sobre vehículos; por otra parte el incremento se establece también para todas las actuaciones judiciales y para el sellado especial de justicia que se fija por MT, lo que repercute en todos los juicios en la provincia de Santa Fe.

De los límites al poder tributario.

Es indudable la potestad del Estado provincial para establecer tributos y para modificarlos como en este caso incrementarlos siempre que se haga respetando el principio de reserva de ley en materia tributaria. Sin embargo, también el ejercicio de la potestad tributaria por la Legislatura tiene límites legales y constitucionales que toda ley tributaria debe respetar para no devenir en inconstitucional.

En el caso de la Provincia de Santa Fe, los límites a la potestad tributaria se encuentran establecidos por la Constitución Nacional, la

Constitución Provincial, el derecho intrafederal y demás leyes provinciales.

Más allá de la objeción genérica a la ley 13.065 ya efectuado, el punto concreto bajo dictamen se refiere a la modificación del elemento cuantitativo de la obligación tributaria de las tasas mencionadas. Corresponde el análisis respecto del tributo de que se trata, en efecto, una tasa puesto que, lo que se paga por dicho tributo también tiene límites legales y constitucionales. Habrá que analizar entonces si la ley 13.065 se aparta de la exigencia prevista en el art. 3° del Código Fiscal de Santa Fe que tipifica el hecho imponible de la tasa como “retribución” de los servicios prestados.

Asimismo debe desentrañarse si la reforma respeta las exigencias legales de la especie tributaria de que se trata en su regulación actual.

Si bien estas cuestiones exceden al objeto del presente dictamen por su carácter genérico y corresponde su análisis en cada caso concreto, a continuación expondré las exigencias que debe reunir el tributo para que sea tasa y no otro instituto distinto –seguramente un impuesto- travestido con el *nomen iuris* de tasa. Esto permitirá aplicarlo en cada caso respecto de la reforma vigente.

En efecto, por un lado, debe existir un servicio estatal que genere la obligación de pagar la tasa por parte del sujeto al que la prestación de ese servicio está dirigida.

Y, por otro lado, el monto de la tasa debe guardar una adecuada y razonable proporción con los costes del servicio y se debe tratar de un servicio efectivamente prestado por el ente receptor del tributo. Así lo prevé expresamente la ley provincial 11.123 que, en su art. 7°: *“Las tasas municipales, en general, deben constituir la retribución de un servicio efectivamente prestado y guardar una razonable relación con los costos directos e indirectos que genere dicha prestación.”*

Este aspecto conduce al análisis de la razonabilidad de la tasa puesto que el quantum del tributo no debe resultar exorbitante en relación a los costes del servicio, máxime si la desproporcionalidad resulta evidente y manifiesta y consume en forma confiscatoria una parte sustancial de la renta y hasta del patrimonio del obligado, lo que reitero, habrá de analizarse en cada caso concreto.

En efecto, la tasa como tributo que es, nunca puede contrariar a los principios constitucionales básicos de reserva de ley, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, razonabilidad, etc. ni puede ser establecida ni aplicada en contradicción con disposiciones legales de orden superior que regulan la distribución de potestades normativas.

La tasa, como todo tributo tiene elementos estructurantes entre ellos el cuantificante. Me refiero al mismo puesto que fundamentalmente las modificaciones operadas en el caso bajo análisis han recaído sobre dicho elemento.

Este cambio reviste una trascendental importancia ya que la selección del elemento cuantificante del tributo exige del legislador iguales cuidados que los que ha de tener para la selección de los hechos imposables. *“La cuantía que resulte asignada a cada deuda tributaria debe ser abstractamente idónea para reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo de capacidad contributiva. (...) El elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó aprehender al construir un cierto hecho imponible (...), la fijación del quantum debeat implicar tener la función de dimensionar la porción de capacidad contributiva atribuible a cada hecho imponible realizado.”*¹

De ahí que el elemento cuantificante deba guardar una adecuada coherencia con el hecho imponible a fin de no distorsionar el tributo y,

¹ Villegas, Héctor B. “Manual de finanzas, derecho financiero y tributario”, 5ª edición, ampliada y actualizada, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1.993, pág. 287.

como afirma Villegas², *“no debe ser escaso el esfuerzo legislativo encaminado a que la transformación de cada realización del hecho imponible en una cifra pecuniaria determinada, se produzca en la forma más justa y razonable que sea posible”*.

Y, en todas las especies de tributos, es factor determinante para ello el fiel reflejo de la capacidad contributiva del realizador del hecho imponible. Si el tributo no respeta el límite material de la capacidad contributiva, entonces no será tal y se convertirá en una exacción ilegal, en un verdadero despojo.

Caracterizado el tributo y planteado el nuevo régimen instaurado para su cuantificación corresponde ahora someterlo al test de validez constitucional y legal para establecer, en el caso concreto, si respeta las exigencias normativas superiores a las que está sometido.

Respecto de la no **Confiscatoriedad** tal principio se encuentra regulado en las disposiciones de los arts. 15 de la Constitución de la Provincia de Santa Fe y 17 de la C.N. que protegen el derecho de propiedad.

De este modo, siguiendo a la jurisprudencia habrá que analizar en cada caso si la aplicación del quantum de la tasa vigente respecto del contribuyente insume una parte sustancial de su renta y/o patrimonio en el sentido y con los alcances conceptuales con que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha caracterizado a la confiscatoriedad en materia tributaria.

Efectivamente, ya desde el año 1.911 el Más Alto Tribunal sostuvo *“que el poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, y entre otros al de que ellos se distribuyan con justicia; habiéndose observado con fundamento que las imposiciones que prescindan de aquellos, no serían impuestos sino despojo”*(in re, “Doña Rosa Melo de Cané”, Fallos 98-52). Es uniforme y constante el

² Ibidem, pág. 288.

criterio de la CSJN en cuanto ha sostenido que la confiscatoriedad se configura cuando se prueba la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado (Fallos 205-132; 242-76, entre muchos otros). O, como lo sostuvo la CSJN, es la razonabilidad la medida de la confiscatoriedad de un gravamen (Fallos 98:52).

Y, si bien el carácter confiscatorio de un tributo se podrá establecer a partir del caso concreto y de las circunstancias en que se aplica, la CSJN ha considerado operada la confiscatoriedad cuando el tributo absorbe una proporción superior al 33% del capital o de la renta (Fallos 196-124 y otros en materia de impuesto inmobiliario; asimismo, F. 234-129, 235-888) y también fijó, en otros precedentes, el tope del 33% de las utilidades (Fallos 203:310, 206:247, 209:114, 209:116, 210:313, 312:2467, 319:1275, entre muchos otros). Y no debe olvidarse que la CSJN, en su actual composición, en el segundo párrafo *in fine* del considerando 11º de su pronunciamiento de fecha 14.09.04, *in re* “Vizzotti” (L.L., tomo 204-E: 928) retomó este límite del 33% como tope máximo para que, por sobre el mismo, se opere la confiscatoriedad. Este criterio es compartido por la CSJSFe en la causa “Celulosa Argentina SA” (07.05.97).

Específicamente, con respecto a la confiscatoriedad de una tasa - como en el caso que nos ocupa- la doctrina y la jurisprudencia sostienen que la misma es confiscatoria e inválida cuando su monto excede lo razonable del costo del servicio (Fallos 281:338; asimismo *in re* “Empresa de Pasajeros Navarro SRL c./Municipalidad de Puerto Tirol”, CSJN, 10.10.96).

Respecto de la posible violación a la **Capacidad Contributiva**, cabe recordar que este principio limita al legislador para cuantificar el hecho imponible de los tributos y se encuentra receptado expresamente por el art. 5º de la Constitución de Santa Fe y en forma implícita, derivada de la combinación de sus arts. 4, 16 y 75 inc. 2º), por la C.N. Hace

referencia a la aptitud económica de pago público que tienen los sujetos, es tanto un límite material al poder tributario del Estado como un elemento constitutivo del tributo y goza –como adelanté- de especial protección en el ámbito territorial de la provincia de Santa Fe ya que su Constitución ha sido pionera en cuanto a su incorporación al plexo de principios y garantías que hacen a la justicia y razonabilidad de la tributación. Es por esa razón que los distintos poderes del Estado provincial, especialmente el Legislativo al crear el tributo y, con mayor razón aún, el Judicial al dilucidar la validez de una norma dictada en pugna con el principio, deben prestar especial atención a él y no avalar bajo ningún concepto a norma alguna que lo contradiga.

En tal sentido, el Prof. Moschetti dice que *“sólo es capacidad contributiva aquella riqueza que puede ser detraída sin perjudicar la supervivencia de la organización económica gravada.”*³

Adentrándonos en el tema, advertimos que, con maestría, el jurista español José Juan Ferreiro Lapatza enseña que la capacidad contributiva forma parte del concepto del tributo, no existiendo tal si aquélla no es respetada. Define el citado autor al tributo en forma estrictamente jurídica -descartando todo elemento importado de cualquier otra disciplina no jurídica y dejando de lado datos irrelevantes o redundantes que no deben ser incorporados a una definición- como una *“obligación de dar una suma de dinero establecida por la ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público para sostener sus gastos”*⁴. Esta definición, que permite abandonar resabios de la relación de poder en la materia tributaria y asimila la idea de relación jurídica, propia de un estado y un derecho democráticos, no permite concebir a ninguna especie del género sin la presencia de la capacidad contributiva como elemento constitutivo

³ Moschetti, Francesco. “El principio de capacidad contributiva”, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1.980, pág. 74.

⁴ Ferreiro Lapatza; José Juan. “Curso de Derecho Financiero Español”, Vol. I, Marcial Pons, Madrid, 1.998, pág. 178.

de cada uno de los tributos. Por ende, tanto impuestos, como tasas y contribuciones especiales –por otra parte, únicas especies del género admitidas doctrinariamente- han de ser creados en función de -y deben estar sujetos a- la capacidad contributiva de sus destinatarios. Y si bien ello no admite, a estas alturas del desarrollo científico del Derecho Tributario, discusiones, podemos citar algunas opiniones de doctrinarios autorizados y criterios jurisprudenciales que lo confirman.

En tal sentido, Alvarez Echagüe afirma que *“el principio de capacidad contributiva, tal como viene sosteniendo la doctrina y jurisprudencia mayoritaria desde hace ya mucho tiempo, ilumina todos los tributos, y no solamente a los impuestos como algunos sostienen, por lo cual es de plena aplicación a las tasas el mencionado principio”*.⁵ Y Tarsitano sostiene que *“el principio de capacidad contributiva, al igual que el resto de los principios constitucionales, tiene plena vigencia respecto de todos los tributos, (...) la capacidad contributiva sería, pues, el primer requisito que legitima el cobro de todos los tributos, y no solamente de los impuestos”*⁶.

García Echegoyen⁷, también acepta la vigencia del principio en las tasas y Jorge Beltrán sostiene que *“la capacidad contributiva constituye un criterio admisible para determinar el monto de la cuantía individual de la tasa. Desde el punto de vista de la cuantía global (monto de la recaudación fiscal total), el límite está dado por el costo del servicio.”*⁸

Y Jarach sostiene que *“la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la*

⁵ Alvarez Echagüe, Juan Manuel. “Los Municipios, las tasas y la razonable proporcionalidad entre lo recaudado y el costo del servicio” en “Derecho Tributario Municipal”, Dir. José O. Casás, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2.001, pág. 259.

⁶ Tarsitano, Alberto. “El Principio constitucional de capacidad contributiva”, en García Belsunce, H. “Estudios de Derecho Constitucional tributario. Homenaje a Juan Carlos Luqui”, Depalma, Buenos Aires, 1.994, pág. 334.

⁷ García Echegoyen, Marcos. “Operatividad del principio de capacidad contributiva en tasas”, en Revista Argentina de Derecho Tributario, N° 1, Facultad de Derecho de la Universidad Austral, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2.002, pág. 157.

⁸ Beltrán, Jorge. “Los excesos tributarios de algunos municipios” en Impuestos, T. XLVI-A, pág. 271.

*capacidad contributiva (...) es el único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible.*⁹

Como corolario de lo sostenido, es importante recordar que, como enseña Bulit Goñi, la capacidad contributiva puede ser un elemento que, utilizado con razonabilidad, sea tenido en cuenta para la base de cálculo de la tasa, aunque agrega que *“la pauta que no se puede dejar de tomar en cuenta, como base esencial, es la ya aludida proporción con el costo del servicio”*¹⁰.

Al respecto, de la tasa la CSJN ha dicho que *“aun siendo la tasa una contraprestación por los servicios administrativos requeridos por el particular al Estado, se comprende que éste, en el ejercicio de su soberanía tributaria, pueda efectuar una recaudación que tenga en cuenta la capacidad contributiva del obligado al pago, según todos los elementos que el Estado considere importantes para valorar dicha capacidad contributiva, no excluyéndose la consideración del valor del servicio prestado por el Estado”* agregando que *“por el contrario no se ha considerado injusto y se ha tenido más bien por equitativo y aceptable que para la fijación de la cuantía de la tasa retributiva de los servicios públicos se tome en cuenta no sólo el costo efectivo de ellos con relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor de los inmuebles o el de su renta, a fin de cobrar a los menos capacitados una contribución menor que la requerida a los de mayor capacidad, equilibrando de ese modo el costo total del servicio público”* (Fallos 234:663) (Además, en idéntico sentido, fallos 277:218 y ED 55-611).

En el caso que nos ocupa, con la reforma operada habrá que analizar en cada caso si ello vulnera o no la capacidad contributiva del sujeto contribuyente. Y siempre hablando en términos de una capacidad contributiva real y no potencial.

⁹ Jarach, Dino. “El hecho imponible”, Abeledo-Perrot, 1.971, pág. 102.

¹⁰ Bulit Goñi, Enrique. “Tasas y precios públicos”, Derecho Tributario, T. IV, pág. 19.

Asimismo, habrá de analizarse la posible afectación a la **razonabilidad** al que está sujeta constitucionalmente la imposición. Al respecto, habrá de cotejar la normativa en un todo con los criterios jurisprudenciales imperantes sobre el efecto confiscatorio de la irrazonabilidad de la proporción entre el coste de los servicios y la cuantía de la tasa.

En efecto, para medir la razonabilidad al igual que la confiscatoriedad en el caso de la tasa deben indagarse los costos de los servicios que presta la Provincia en base a dicho tributo que pueda justificar el aumento proyectado incluso en adelante. Por otra parte el análisis de la razonabilidad en punto al aumento operado resulta también esencial a la hora de medir la confiscatoriedad del tributo por lo resuelto recientemente por la CSJN en “Candy” 2.009.

Se reitera que, todo tributo que goza de la naturaleza de la tasa (así lo admitió la CSJ de Sta. Fe en “Terminal 6 S.A.”) debe guardar al menos dos requisitos esenciales: por un lado, la efectiva prestación de un servicio y por el otro, la adecuada proporcionalidad entre el coste del servicio y el monto del tributo. Esta afirmación, como ya se adelantó en el presente *ut supra*, ha tenido expresa recepción legal en la provincia de Santa Fe desde la sanción de la ley 11.123. Asimismo, la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha hecho alusión, en referencia a la relación de proporcionalidad de los costes del servicio con la tasa a abonar y, sin desconocer que resulta imposible determinar esa relación con exactitud, a conceptos como el de “*equivalencia aproximada*” (F. 192:139, 234:679). Incluso ha entendido que “*no ha de interpretarse esto último en el sentido de una equivalencia estricta prácticamente imposible de establecer, sino en el de que al cobro de una tasa corresponde siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente*”, agregando que el monto de una tasa considerada exorbitante debe ser

juzgado desde el punto de vista de su posible carácter confiscatorio (F. 236:23).

Siguiendo el pensamiento de Griziotti, la CSJN ha admitido que la recaudación de la tasa tenga en cuenta el principio de capacidad contributiva del particular (F. 234:663) lo que conlleva a que *“la juridicidad del tributo se juzgue desde el punto de vista del posible carácter confiscatorio del monto de la tasa (criterio de Fallos 234:663, 236:23), empero sin descartar la pauta racional de que se mantenga una razonable proporción entre la tasa y el costo del servicio”* (in re, “Terminal 6 S.A”, CSJ Sta. Fe, 26.12.96). Ahondando más ello, afirma Alvarez Echagüe que *“según la doctrina mayoritaria y la jurisprudencia, el total de lo recaudado en concepto de tasas debe guardar una razonable proporción o equivalencia con el costo del servicio que se presta, sin que ello implique una relación de equivalencia absoluta entre ambos conceptos”*¹¹ (En tal sentido, S.C.B.A. in re, “Nobleza Piccardo S.A. c/Municip. Gral San Martín” y Fallos 192:139, 201:545, 185:12, 234:663, entre otros). Por su parte, García Belsunce afirma que *“...desde el punto de vista de la cuantía global de la tasa, ella no puede superar más allá de un límite discreto y razonable al costo del servicio...”*¹²

Afirma al respecto, Bulit Goñi que, si bien no se puede pretender una estricta equivalencia entre costo del servicio y monto de la tasa, *“es condición de su validez, y esto es muy importante destacarlo, que exista razonable y discreta proporción entre ambos parámetros, pues de otro modo (...) estaríamos frente a un impuesto encubierto”*¹³ (algo cuya viabilidad la CSJN ha descartado, en Fallos 234:677).

¹¹ Alvarez Echagüe, Juan Manuel. Op. cit., pág. 254.

¹² García Belsunce, Horacio. “Temas de Derecho Tributario”, ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1.982., pág. 227.

¹³ Bulit Goñi, Enrique. Op. cit., pág. 17.

Spisso¹⁴ explica, analizando la jurisprudencia de la CSJN, que *“las tasas pueden ser impugnadas a tenor del principio de razonabilidad de las leyes en la medida en que sus montos han sido establecidos en función de cálculos presupuestarios que tienda no sólo a cubrir el costo de los servicios prestados, sino otras erogaciones estatales”* y afirma que las tasas son confiscatorias *“no sólo cuando el gravamen absorba una parte sustancial de la renta o el capital, sino también cuando no guarde adecuada proporción con el costo global de la actividad específica cumplida por el Estado.”*

Sentados estos conceptos esenciales aplicables a la materia, permitirá indagar si el aumento operado en el elemento cuantitativo de las tasas en cuestión resulta o no confiscatoria como también la razonabilidad de la modificación por la ley –más allá de que sea válida o no por otros aspectos citados- saber acerca de: ¿cuál ha sido el fundamento de semejante cambio?, ¿Cuáles y cuántos son los mayores costes del servicio que lo justifica?, ¿Qué relación de proporcionalidad guarda el aumento de las tasas con los costes del servicio? ¿Qué razonable proporcionalidad con los costes del servicio guarda?

La respuesta permitirá evaluar si la norma se ha apartado del art. 28 de la C.N. Es por ello que, en un todo de acuerdo con la jurisprudencia imperante en la materia (CSJN, *in re* “Llobet de Derlfino, María c/Pcia. de Córdoba” del 28.11.69 o “Empresa de Transporte de Pasajeros Navarro Hnos. SRL”, Fallos 319:2210) corresponde a la Provincia demostrar cuánto le cuestan los servicios vinculados al pago de tales tasas y cuál ha sido el incremento de los mismos que justificó el aumento y, analizar con la información brindada si el monto de las tasas en cuestión resulta exorbitante y arbitrario -y por ende irrazonable-, por lo cual la normativa en la que se sustenta (ley 13.065 en los arts. citados) pueda ser

¹⁴ Spisso, Rodolfo. “Naturaleza jurídica de las tasas municipales” en Casás, José Osvaldo, op. cit., pág. 197.

declarada inconstitucional por ser contraria a los arts. 5 y 15 de la C. de Santa Fe y 4, 16, 17, 28, 33 y 75, inc. 2, de la C.N., y, por ende, nula de nulidad absoluta e insanable.

De la violación a la tutela judicial efectiva.

Considero importante detenerme en forma especial en este principio constitucional que el Estado debe respetar a la hora de establecer un tributo y es el referido a la tutela judicial efectiva. Garantizador del acceso a la Justicia entendido como, la posibilidad de transitar las instancias tribunalicias, acceder a los más diversos estrados y efectuar todas las peticiones que el ordenamiento habilite¹⁵.

En efecto, constituye el derecho que tiene toda persona de poder acudir a un tribunal de justicia para la dilucidación o reconocimiento de sus derechos sin ningún tipo de condicionamiento. Es el acceso a la instancia (comprensivo del doble conforme) entendida como toda petición efectuada ante los jueces. Es el derecho al proceso en todas las instancias, lo que constituye un derecho en sí mismo y es instrumental para el ejercicio de otros derechos.

Sabido es que no hay derecho sin garantía que lo tutele y haga posible su ejercicio. La tutela judicial efectiva, según la Corte Interamericana de Derechos Humanos¹⁶, es "la garantía de la libre entrada a los tribunales para la defensa de los derechos e intereses frente al poder público, aún cuando la legalidad ordinaria no haya reconocido un recurso o acción concreto. Este principio implica lógicamente un conjunto de garantías elementales en la tramitación de los procesos judiciales. La protección judicial que reconoce la Convención comprende el derecho a procedimientos justos, imparciales y rápidos".

¹⁵ TSJCABA en "Empresa de Transporte Pedro de Mendoza" 14/02/01 del voto del Dr. José Osvaldo Casás.

¹⁶ CIDH. en "Narciso Palacios v. Argentina" (29/09/1.999).

El derecho de acceso a la justicia tiene pleno reconocimiento en la Constitución Nacional: en el Preámbulo, cuando establece “afianzar la justicia”; en el art. 18 y, principalmente, en el art. 75 inc. 22 al incorporar - a partir de la reforma de 1.994- diversos tratados allí enumerados otorgándoles jerarquía constitucional. De esta forma, la CN, junto con las normas supranacionales, integran un verdadero “derecho de tutela”¹⁷.

Por su parte, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre en el art. XVIII se refiere al “derecho de justicia” en el siguiente sentido: “Toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos”.

Asimismo, la Convención Americana de Derechos Humanos dispone en el art. 8º: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal, o de cualquier otro carácter”, y en el art. 25 establece la protección judicial de ese derecho y la obligación y compromiso de los Estados de asegurarla internamente.

En igual sentido este derecho de acceso a la justicia y la tutela judicial efectiva que la garantiza están reconocidos en la Declaración Universal de Derechos Humanos en los artículos 8º; 9º; 10 y 11 y en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Nueva York con rango constitucional consagra la tutela administrativa efectiva en el artículo 2º inc. 3º.

Por su parte, la Constitución de Santa Fe lo contempla en los arts. 1º, 6º, 7º y 9º.

¹⁷ Aberastury Pedro, *La justicia administrativa* p. 49, Ed. Lexis Nexis Buenos Aires, año 2.006.

En efecto, el grosero aumento se experimenta nada menos que, en las tasas que el ciudadano debe pagar para acceder entre otras cuestiones a la instancia administrativa y judicial o bien para petitionar ante las autoridades (todo garantizado por la CN arts. 14, 18 y 75 inc. 22). Sucede que si las tasas son tan excesivas se convierte en un obstáculo y se limita el acceso a la instancia administrativa y a la justicia cuestión que más allá del costo del servicio no puede admitirse más aún luego de la reforma de 1994 por lo previsto en el Pacto de San José de Costa Rica en sus arts. 8° y 25 y lo resuelto recientemente por la CSJN en materia tributaria en “Marchal” 2.007, que aplica las garantías del Pacto al contribuyente en forma expresa. Asimismo, la violación del acceso a la justicia conduce también a menoscabar el ejercicio profesional del abogado y constituye de este modo una violación al derecho de ejercicio de una actividad lícita garantizado por la CN (art. 14) y CP (art. 14).

De la posible violación a la ley de emergencia nacional.

A todo evento habrá que analizar también si, la reforma impositiva al aumentar los valores de las tasas mencionadas constituye una forma encubierta de repotenciar el valor de las mismas lo que se encuentra prohibido por la ley de emergencia nacional vigente.

Cuestión que aparece más clara en punto a la modificación operada respecto del impuesto inmobiliario (art. 38 ley 13.065) -aspecto no consultado en el presente que considero oportuno mencionar en este punto-. En efecto, el citado artículo de la nueva ley establece expresamente “el coeficiente uniforme de actualización 3 (tres)” respecto del incremento de tal impuesto.

En este punto la ley dictada se aparta de la ley de orden público de emergencia nacional n° 25.561 y prórrogas sucesivas por leyes 26.204, 26339, 26454 y la vigente 26.563 que la extiende hasta el 31/12/2011. Esto sin que implique de mi parte un juicio favorable respecto

de la declaración de emergencia puesto que desde ya adelanto mi opinión respecto de la ausencia de supuestos de emergencia real que la sustente, más allá de la normativa que la declara.

La ley N° 25.561 de emergencia pública prorrogada a la fecha, establece en su art. 4° modificaciones al articulado de la Ley de Convertibilidad N° 23.928. Entre ellas, se establece en el art. 7° de esta última ley: *“(...) En ningún caso se admitirá actualización monetaria, indexación de precios, variación de costos o repotenciación de deudas, cualquiera fuere su causa (...). Quedan derogadas las disposiciones legales y reglamentarias y serán inaplicables las disposiciones contractuales o convencionales que contravinieren lo aquí dispuesto.”*

Y, el art. 10 reformado de la ley 23.928 establece: *“Mantiénense derogadas, con efecto a partir del 1° de abril de 1.991, todas las normas legales o reglamentarias que establezcan o autorizan la indexación de precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Esta derogación se aplicará aun a los efectos de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no pudiendo aplicarse ni esgrimirse ninguna cláusula legal, reglamentaria, contractual o convencional –inclusive convenios colectivos de trabajo- de fecha anterior, como causa de ajuste en las sumas de pesos que corresponda pagar.”*

Por último, el art. 19 de la ley 25.561 establece que: *“La presente ley es de orden público. Ninguna persona puede alegar en su contra derechos irrevocablemente adquiridos. Derógase toda otra disposición que se oponga a lo en ella dispuesto.”*

En la actualidad esta ley de emergencia ha sido sucesivamente prorrogada y se encuentra vigente. Y, en el caso del impuesto inmobiliario la ley 13.065 se encontraría en pugna con la ley de orden público citada en punto a la prohibición de variar costos, actualizar o repotenciar. Cuestión que lleva a analizar si, el aumento operado respecto de las tasas

citadas opera como una forma de variación de costos también prohibida por la citada ley nacional.

Sin otro particular, aprovecho para saludarlo a Ud. con la más alta estima y consideración esperando que lo dictaminado haya satisfecho V. pedido encontrándome a disposición para cualquier aclaración.

~~Gabriela Inés Tozzini~~

~~Presidente del Instituto de Derecho Tributario y Aduanero~~