

Rosario, 11 de junio de 2012

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



RECIBIDO en 11/6/12
ROSARIO, 18/10/12.

RICARDO HUGO BRUNEL
SECRETARIO

**Ref.: Dictamen sobre la base imponible del acervo sucesorio
para el pago de sellados fiscales.**

De mi mayor consideración:

En fecha 30 de mayo del presente año se solicitó vía mail enviado a mi correo por la Dra. María Cecilia Bertaina a solicitud de la Vicepresidente, Dra. Rita Porteiro, dictamen acerca de lo solicitado en fecha 16 de marzo del corriente por la Dra. Bettiana Blanco, Vicedelegada del Colegio de Abogados de Villa Constitución y por el Dr. Andrés González, delegado del Colegio de Abogados de Villa Constitución, sobre lo siguiente: *"Por medio de la presente ponemos en vuestro conocimiento que en fecha 22 de febrero del corriente se realizó una reunión en esta Delegación a fines de tratar las consecuencias que acarrea el distinto criterio adoptado por los Juzgados de Distrito Civil, Comercial y Laboral de nuestra ciudad respecto al monto del acervo sucesorio a tener en cuenta para el pago de sellados fiscales previos a las transferencias sucesorias (Ley Provincial 3650). Así en los Juzgados mencionados se exige el sellado fiscal en base al avalúo fiscal y en el otro se toma como base el monto del acervo a los fines regulatorios dictaminado por Caja Forense. Atento ello se resolvió de común acuerdo por los colegas asistentes, poner en consideración del Instituto de Derecho Sucesorio y/o Instituto de Derecho Tributario a efectos de que dictaminen sobre la cuestión y así definir los pasos futuros a seguir"*

La cuestión a dictaminar estaría referida a cómo se determina la base imponible de los tributos que alcanzan supuestos en los trámites sucesorios en punto al pago de sellados fiscales provinciales para dilucidar si la constituye el avalúo fiscal o el monto que establece Caja Forense a los fines regulatorios.

En primer lugar deben consultarse las disposiciones legales vigentes al respecto, las que se encuentran en leyes provinciales, el Código Fiscal de Santa Fe, Ley Impositiva Anual y alguna otra ley especial o modificatoria.

Los tributos que recaen sobre el *factum* bajo análisis son: el Impuesto de sellos, la tasa de justicia y el sellado especial de actuación. Es una aclaración previa y necesaria puesto que los mismos suelen englobarse en el concepto de sellado fiscal -lo que parece indicar la exclusiva referencia al impuesto de sellos- y tal afirmación no es absolutamente correcta y puede generar entonces errores en la aplicación de la normativa. Solo teniendo en claro las normas aplicables puede arribarse a la respuesta correcta.

El **impuesto de sellos** se encuentra regulado en el Código Fiscal de Santa Fe que, respecto de la **base imponible**, dispone: **Artículo 184 - Transmisión de nuda propiedad o de dominio:** “En la transmisión de la nuda propiedad, se liquidará el impuesto pertinente sobre el monto del avalúo fiscal o el precio convenido si fuere mayor que aquél. Igual procedimiento se adoptará en toda transmisión de dominio a título oneroso” y, **Artículo 192 - Disolución de sociedad conyugal. Pago:** “Las disoluciones de sociedad conyugal abonarán el impuesto sobre la resultante del cómputo del conjunto de bienes de las mismas, tomándose como avalúos mínimos los valores fiscales y/ o los que establezca la Administración Provincial de Impuestos por disposiciones dictadas al efecto. Se computarán dichos bienes en el estado y condición en que se encuentren a la fecha de sentencia de divorcio y el impuesto deberá ser satisfecho dentro de los treinta (30) días corridos de dicha sentencia”. Finalmente establece el **Artículo 204 - Actualización de valores de bienes inmuebles:** “Cuando la base imponible resulte de considerar el avalúo fiscal inmobiliario por aplicación de las normas de este Código o leyes especiales, corresponderá la actualización del mismo mediante la comparación de los Índices de Precios Mayoristas Nivel General, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, del penúltimo mes anterior al de la celebración del acto, contrato y operación gravados y el del mes de Noviembre del año anterior al de la valuación fiscal vigente en ese momento”.

Al respecto, asimismo, en la Ley Impositiva anual, cuando en la sucesión existe sociedad conyugal, se encuentra previsto el **Art. 19. 3)** que dispone: “El catorce por mil (14%) por: d) Las disoluciones de sociedad conyugal, cualquiera que fuera la causa. La base imponible será la resultante de la aplicación de las normas que, sobre valuación de bienes, establece el Código Fiscal.”

La **tasa retributiva de actuaciones administrativas y judiciales** se encuentra prevista en el Código Fiscal en el **Artículo 223 - Servicios administrativos y judiciales:** “Por los servicios que presta la administración o la justicia provincial y que por disposición de este Título o de leyes especiales, estén sujetos a retribución, deberán pagarse las tasas cuyo monto fija la Ley Impositiva anual, por quien sea contribuyente de conformidad con el Artículo de este Código, salvo la disposición del Artículo 3138 del Código Civil, y sin perjuicio de la incidencia expresa del impuesto previsto en este Código. Salvo expresa mención en contrario el pago deberá efectuarse en oportunidad de solicitarse la prestación del servicio. Para la aplicación de estos tributos rigen, supletoriamente, las disposiciones del Título Tercero del Libro II de este Código”. A su vez, establece el **Artículo 224 - Tasa Mínima:** “La tasa mínima en las prestaciones de servicios sujeta a retribución proporcional será la que establezca la Ley Impositiva anual”. Y dispone el **Artículo 225 - Actualización de valores de bienes inmuebles:** “Cuando la base imponible resulte de considerar el avalúo fiscal inmobiliario por aplicación de las normas de este Código o leyes especiales, corresponderá la actualización del mismo mediante la comparación de los Índices de Precios Mayoristas, Nivel General, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos del penúltimo mes anterior al de la celebración del acto, contrato u operación gravados y del mes de Noviembre del año anterior al de la valuación fiscal vigente en ese momento.” La Ley Impositiva Anual regula el **sellado especial de justicia en el art. 36** que, para el caso que nos ocupa, dispone “Además de las tasas de actuación que correspondan con arreglo a las disposiciones precedentes, las actuaciones judiciales que se inicien ante los Tribunales de la Provincia o ante la jurisdicción arbitral, están gravados en la siguiente forma: 2) “El doce por mil (12%) por: Los juicios sucesorios y de declaratoria de herederos, sobre el valor de los bienes ubicados en jurisdicción provincial, siempre que no resulte inferior al avalúo fiscal, que deberá

fijarse de acuerdo a la reglamentación que a tal efecto establezca el Poder Ejecutivo". Y el art. 35 establece la tasa por actuación judicial en el 25% del sellado especial de justicia regulado en el artículo 36. Por último, la ley impositiva anual establece en el **Artículo 37 - Registro General de la Propiedad. Inscripción:** "Los actos a que refiere el Artículo 4º de la Ley 6435 pagarán las siguientes tasas de inscripción: 7. Las declaratorias de herederos, solamente cuando existieren bienes inmuebles en la sucesión, el seis por mil (6 o/oo), con una tasa mínima de trescientos Módulos Tributarios (300 MT). (Modificado por Ley 12.287 - Promulgada el 25/06/04 - Publicada en Boletín Oficial el 05/07/04)". Y el art. 40 de la Ley Impositiva Anual establece el 3% como tasa de actuación ante el Registro General de la Propiedad por los certificados y pedidos de informes previos y toma como base en case de existir inmuebles el avalúo fiscal de los mismos.

Puede advertirse que, respecto de la base imponible, todas las normas se refieren al avalúo fiscal el que, sabido es, se encuentra previsto en el capítulo del Código Fiscal referido al Impuesto Inmobiliario. En efecto, establece el **Artículo 116 - Monto Imponible:** "La base imponible de los impuestos establecidos en este título está constituida por la valuación de los inmuebles determinados de conformidad con las leyes de valuación y catastro y multiplicado por los coeficientes de actualización que fije la Ley Impositiva anual y deducidos los valores exentos establecidos en este Código o en leyes especiales".

En efecto, todas las disposiciones legales que regulan la base imponible de los tributos en cuestión -tal como se destaca en los textos transcriptos- se refieren al avalúo fiscal inmobiliario y no existe ninguna disposición legal que se refiera a los valores determinados por Caja Forense a los fines regulatorios.

La primera afirmación que puede efectuarse es que, al ser la base imponible un elemento de la obligación tributaria, la misma debe estar establecida en la ley puesto que, de lo contrario, se violaría el principio de reserva de ley y/o legalidad en materia tributaria, límite infranqueable para la validez constitucional de todo tributo (arts. 4, 17, 19, 75 y 99 CN y 5 y 15 de la C. Pcial.). Una pretensión por parte del Fisco tomando como base un valor no previsto por el legislador -como sería el de la Caja Forense que ella utiliza válidamente a los fines regulatorios conforme su competencia- constituye una verdadera exacción ilegal, prohibida constitucionalmente, con total afectación al derecho de propiedad (art. 17 CN y 15 C. Pcial.). En tal sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, siguiendo una doctrina reiterada en numerosas causas tiene dicho: "El cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17 de la Constitución Nacional" (Fallos: 180:384)". La CSJN así lo ha entendido en numerosos fallos (CSJN, "Video Club Dreams", "La Bellaca", Fallos 319:3400); tampoco puede modificarse la base de cálculo de un tributo vía decreto (CSJN, Fallos 321:270; 321:1966); ni extenderse analógicamente a otros supuestos de los previstos en la ley ("Eves" CSJN, Fallos 316:2329). Definitivamente que, de ningún modo el Poder Ejecutivo puede establecer tributos (CSJN, Fallos 312:366, "Kupchnik"). Igual exigencia opera en materia de exenciones (CSJN Fallos, 319:2694; 316:1113, entre otros). En realidad, ya en tiempos bien lejanos, la Corte denostó la creación de un impuesto por una norma de rango inferior a la ley. Al respecto puede citarse la causa "Urcola, Martín c/ Provincia de Santa Fe" del 24 de febrero de 1943 en la que sostuvo que: "Que es igualmente exacto que es doctrina administrativa que la creación de impuestos es sólo facultad legislativa (Fallos 180:384; 184:542 y 186:521, entre otras), de donde es correcto deducir que no es constitucionalmente lícito, so color de reglamentaciones tendientes a asegurar la percepción de una contribución legal, el aplicarle a objetos u

operaciones no gravados por ley". Asimismo cabe citarse con anterioridad "La Martona" del año 1938 (Fallos 182:411) y otros posteriores CSJN Fallos 31:82; 155:290; 174:225; 180:384; 186:521; 195:539; 198:267; 206:21; 211:942; 218:231; 248:482; 294:152; 303:245; 305:134; 311:1642; 312:902; 313:1503; 316:2329; entre otros. En punto a fallos más recientes resulta de gran importancia la causa "Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SA c/ Provincia de Salta" de fecha 7 de febrero de 2006. Asimismo, el Máximo Tribunal de la Nación en, "Apache Energía Argentina SRL v. provincia de Río Negro" (23/03/09) sostuvo, al referirse a la necesidad del principio de legalidad o reserva de ley en los impuesto que "(...) no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación sino que constituye una garantía substancial en este campo, en el que sólo la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura **y cuantía** de la obligación tributaria; esfera donde la competencia del poder legislativo es exclusiva (Fallos 316:2329; 318:1154; 321:366 y 323:3770)" (lo destacado pertenece al presente). Merece citarse también, la causa "Cladd Industria Textil S.A. c/ Estado Nacional" CSJN 4/08/2009, ratificando lo dictaminado por la Procuración, al sostener: "Al hilo de lo expuesto, no puedo dejar de recordar aquí que nuestra Constitución Nacional prescribe, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el art. 4° como en los arts. 17 y 52, que sólo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos. Ha dicho el Tribunal al respecto, contundentemente, que los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas (Fallos: 155:290; 248:482; 312:912, entre otros) y, concordantemente con ello, ha afirmado reiteradamente que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:3770, entre muchos otros)". Principio, por lo demás, recientemente ratificado por la CSJN en la causa "Bildown SA" (27.12.11).

El principio de reserva de ley en materia tributaria responde a afirmar que los tributos sólo pueden establecerse en todos sus elementos a través de una ley y que, en el sistema de división de poderes propio de la República (art. 1 de la CN), tal facultad corresponde al Poder Legislativo. Rige en materia tributaria el principio de legalidad o de reserva de ley en forma absoluta (arts. 4, 17, 19, 52, 75, inc. 1, y 2, 76 y 99, inc. 3, de la CN y correlativos de la CP). Encuentra su razón de ser en la representatividad, en el derecho que tienen los ciudadanos destinatarios de los impuestos de establecerlos ya que los afecta.

En el caso a dictaminar, se ha indagado que, el valor del acervo sucesorio se determina conforme las normas citadas por el avalúo fiscal y solamente en el art. 193 establece la opción entre los avalúos fiscales y/o los que establezca la API por disposiciones dictadas al efecto. Al respecto se aclara que tampoco existe ninguna norma dictada por la API publicada que, en base a esta norma, establezca el elemento cuantitativo en el caso del impuesto de sellos en base a los valores fijados por Caja Forense a los fines regulatorios. Desde ya se adelanta, al respecto, que la delegación prevista en este artículo resulta manifiestamente inconstitucional a la luz de la CN vigente por imperio de los arts. 76 y 99 inc. 3° de su texto ya que la misma es amplia y deja en manos del organismo de aplicación la determinación de la base imponible del tributo sin mención de un parámetro, límite o banda y, por ello, si se dictara por la API tal normativa sería inaplicable por inconstitucional. Esto se relaciona con la temática de la delegación legislativa en materia tributaria. Es decir, delegación que el Poder

Legislativo (caso del art. 192 del CF) puede hacer al Poder Ejecutivo de su facultad legislativa y si tal delegación es válida en materia tributaria.

En primer lugar, cabe recordar que toda delegaciónⁱ tiene ciertas pautas y límites. En efecto, sólo puede hacerse sobre materia autorizada, dentro de las bases que establezca el Congreso, con el debido control y por tiempo determinado.

La reforma constitucional de 1994 regula expresamente esta cuestión en el art. 76 de la CN prohibiendo todo tipo de delegación legislativa en el Poder Ejecutivo salvo en materias determinadas de administración (definidas por ley 25.148 y posteriores) o de emergencia, sumado a la exigencia del plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de delegación que el Congreso establezca. Como puede advertirse, se encuentra entonces prohibida en materia tributaria sustantiva. Esto hay que relacionarlo también con el art. 99, inc. 3) de la CN que prohíbe expresamente el dictado de decretos de necesidad y urgencia en materia tributaria.

Puede concluirse entonces que, después de la reforma constitucional, el Poder Ejecutivo –al igual que la API- no puede establecer tributos ni legislar sobre ninguno de los elementos que lo integran y, menos en materia tributaria, se puede validar la subdelegación. En efecto, constitucionalmente no se puede delegar en materia tributaria sustantiva. A su vez, sólo puede delegarse en el Poder Ejecutivo –me refiero a las materias permitidas-, por lo que resulta inválida la subdelegación además en un Organismo fiscal como en el caso de la norma citada.

Respecto de la delegación, la CSJN ha basado en ciertas oportunidades su criterio interpretando lo resuelto por la CSJ de los Estados Unidos, permitiendo de este modo delegaciones legislativas en materia de poder de policía y contravenciones. Así, en "Delfino" (Fallos: 148:430), "Prattico" (Fallos: 246:345), pero con las limitaciones que expone el Máximo Tribunal. Sin embargo, tal criterio se modificó con las nuevas bases establecidas por la reforma de 1.994ⁱⁱ y se hace más estricta la exigencia de reserva de ley. Luego de la Constitución reformada, más allá de las pautas de la delegación, hay materias –como la penal- que no pueden ser delegadas porque rige sobre ellas el principio de reserva de ley. Entre ellas se encuentra la materia tributaria. Son materias reservadas por su sustancia y, por ello, indelegables. Tal cuestión se desprende de los artículos 76 y 99 inc. 3) de la CN.

También fue el criterio expuesto por jurisprudencia de la CSJN incluso referida a períodos anteriores a 1.994 ("Video Club Dreams" 1.995). En este decisorio queda plasmada la nulidad de toda norma que no emane del Congreso en materia tributaria.

En efecto, con posterioridad a la reforma constitucional, la CSJN sostuvo que la facultad de establecer cargas tributarias o definir o modificar los elementos esenciales de un tributo es exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación (CSJN, "Selcro c/Jefatura de Gabinete de Ministros s/Amparo", 2003). En esta causa, la CSJN ha sido clara y contundente: *"Que de la reiterada doctrina precedentemente reseñada surge con nitidez que ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión del Jefe de Gabinete de Ministros pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo"*.

Lo importante de este fallo es que define, conforme el art. 76 de la CN, las exigencias constitucionales en materia tributaria tanto de la ley delegante como de los decretos delegadosⁱⁱⁱ.

Asimismo, cabe citar que recientemente la CSJN, en la causa "Colegio Público de Abogados de Capital Federal v./ EN – PEN s/ Amparo" de fecha 4 de

noviembre de 2.008, sostuvo en punto a los “decretos delegados” que: el art. 76 de la Constitución Nacional establece tres requisitos básicos: 1) que se limiten a materias de administración o emergencia pública; 2) que se dicten dentro del plazo fijado para su ejercicio y 3) que se mantengan “dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca”. El art. 100, inciso 12 añade un cuarto requisito, a saber, 4) que los decretos así dictados sean refrendados por el jefe de gabinete de ministros y sometidos al control de la Comisión Bicameral Permanente del Congreso de la Nación. La letra del texto constitucional (artículos 99 inciso 3 y 76) refleja con ambigüedades la decisión que tomó la Convención Constituyente de 1994 de, por una parte, mantener el principio general contrario al ejercicio de facultades legislativas por el Presidente como una práctica normal y, por la otra, de introducir mayores precisiones sobre las condiciones excepcionales en que ello si puede tener lugar”. Efectúa además, un análisis del criterio constitucional luego de la reforma de 1.994 en materia de delegación y considera: “Que la exigencia del derecho constitucional norteamericano de que las leyes delegatorias contengan un principio claro e inteligible al cual debe ajustarse la autoridad delegada tiene su correlato en dos conceptos contenidos en el artículo 76 de la Constitución Nacional: el carácter determinado de las materias de administración y la exigencia de que la actividad delegada se mueva “dentro de las bases que el Congreso establezca” .

Profundizando la temática de la delegación legislativa sostuvo que el “principio claro e inteligible al cual debe ajustarse la autoridad delegada tiene su correlato en los conceptos contenidos en el artículo 76 de la Constitución Nacional: el carácter determinado de las materias de administración (...)”.

El principio general es clarísimo. Por disposición de los arts. 76 y 99 inc. 3) de la CN no se puede delegar en materia tributaria sustantiva. Sólo podría analizarse la posibilidad que se adelantó en el presente de delegación ya no propia sino impropia o integradora (es decir estableciendo límites precisos dentro de los cuáles desenvolverse, acotando por bandas de mínimos y máximos u otros parámetros) si bien la posibilidad de la misma en esta materia no parece desprenderse de la CN sino de interpretaciones jurisprudenciales y doctrinarias. La primera –propia- está prohibida por la CN, salvo materias determinadas de administración o emergencia pública y con ciertas limitaciones. La segunda –la impropia- es decir, la permisión de la delegación en ámbitos definidos, en materia tributaria, merecen citarse algunos aspectos del desarrollo que efectúa al respecto Corti^{IV}: “La delegación legislativa, entonces, no puede ir más allá que la de facultar al Poder Ejecutivo para fijar alícuotas dentro de límites máximos y mínimos precisos. El Congreso no puede, a mi juicio, delegar la facultad legislativa de crear impuestos, ampliar el campo de la imposición o derogar exenciones (reverso de la imposición) toda vez que en tales supuestos el Congreso no estaría definiendo políticas tributarias sino transfiriendo su fijación al Ejecutivo” . Es claro que está prohibida constitucionalmente la posibilidad de delegación legislativa para crear tributos o para eximir. Según continúa Corti^V, en este caso “se trata de ‘una remisión en blanco al correspondiente reglamento que no respeta, ciertamente, esta reserva constitucional’, que tiene el Congreso de definir las bases, pautas, standards o directrices fundamentales en la materia”.

A partir de la reforma constitucional en la que los convencionales constituyentes dieron tanta importancia al principio de reserva de ley en materia tributaria, el art. 192 citado deviene inconstitucional, en primer lugar por ser materia tributaria la que delega -prohibida- y además porque tampoco cumple con los requisitos de plazo para su ejercicio ni constituye un supuesto de delegación impropia válido.

Solamente a través del sistema de división de Poderes que establece la República (art. 1º CN) se podrá asegurar “la paz interior” (Preámbulo y “paz social” en la terminología de la CSJN “Massa”). Respetar el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria no es otra cosa que respetar el principio “representativo” de gobierno (art. 1º de la CN), es no violentar la voluntad del pueblo de autoimposición y no dejar en manos del Príncipe el derecho de propiedad. Está prohibido el establecimiento de un impuesto sin ley; es un despojo.

En apoyo de lo expuesto merece citar la causa de **“Zenoble Pascual y ot. s/ Sucesión” de noviembre de 2011 suscripto por la Sra. Jueza Silvia López de Pereyra del Juzgado de Primera Instancia de San Lorenzo** dada la claridad y contundencia del decisorio y lo clarificador para el presente por lo que se recomienda su lectura. Al respecto sostuvo al analizar una cuestión idéntica a la dictaminada respecto de la base imponible que: *“(…) careciendo de competencia la Caja Forense para establecerlos, por lo que correctamente los estima solo “a los efectos regulatorios” que es para lo único que tiene facultades legales (...) Que en razón de lo expresado y verificándose en el caso que se ha repuesto conforme a los avalúos fiscales vigentes es que corresponde hacer lugar al recurso de reposición deducido”*.

Por otra parte si, en base a lo dispuesto en el art. 204 del Código Fiscal, pretendiera la API aumentar la base imponible fijada por el avalúo fiscal mediante actualizaciones de la misma, desde ya se adelanta que dicha norma resulta inaplicable por estar prohibida por la ley de emergencia, de orden público. En efecto, a partir de la ley N° 25.561 de emergencia pública y reforma del régimen cambiario, prorrogada al 31 de diciembre del 2013 por la ley 26.729, los mecanismos de actualización que tienden a repotenciar están prohibidos. Establece en su articulado: *“(…) 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 1º 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 –y desde ya sus prórrogas- dispone 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.”*

La utilización de la facultad de actualizar que prevé el art. 204 implicaría un total apartamiento de leyes superiores (contraviniendo arts. 31 CN y 1º y 2º C.P. Sta. Fe). Esta prohibición de actualizar fue ratificada recientemente por la CSJN, el 2011/12/20 en “Belatti, Luis Enrique c. F.A.” en la que sostuvo: *“Los arts. 7 y 10 de la ley 23.928, que prohíben la actualización monetaria, constituyen una decisión clara y terminante del Congreso Nacional de ejercer las funciones que le encomienda el art. 75, inc. 11 de la Constitución Nacional de “hacer sellar la moneda, fijar su valor y el de*

las extranjeras". (De la sentencia de la Corte según la doctrina sentada en "Massolo" — 20/04/2010; Fallos: 333:447— a la cual remite).

Conclusión: El elemento cuantitativo de todo tributo -como es el caso de la base imponible- tiene que estar previsto en la ley ya que es facultad exclusiva del Congreso el establecerlo. El legislador santafesino no ha seleccionado para el caso de los tributos citados en el presente como base imponible de los mismos y, a los fines de cuantificar la valuación del acervo sucesorio, el valor que establece Caja Forense a los fines regulatorios. Por ello no corresponde su aplicación sino lo que estrictamente establece al respecto la ley tributaria en cumplimiento del principio constitucional de legalidad y reserva de ley.

El Congreso es el único poder del Estado investido de la atribución para el establecimiento de los tributos que considere conveniente (CSJN Fallos: 155:290; 248:482; 303:245; 312:912; 316:2329; 319:3400 y recientemente "Candy" 2.009). Al respecto merece citarse el voto del Ministro Zaffaroni en la causa "Líámenos SA", CSJN 2007, en el considerando 13 –reiterado en la disidencia de los Ministros Zaffaroni y Fayt en CSJN "Gualtieri SA c/AFIP" 2008, considerando 9- que al referirse a la facultad de establecer tributos, sostiene: "*Que no se trata de cualquier acto de gobierno, sino nada menos que de la percepción de los tributos por el Fisco, materia que, con la Carta Magna, está vinculada a los remotos orígenes del constitucionalismo y que ha sido objeto de discusiones -y de las más reñidas- en nuestras asambleas constituyentes. Es deber de esta Corte, por ende, dada su específica función constitucional, velar muy especialmente por las garantías de los ciudadanos en esta materia*". No puede tolerarse en un estado de derecho, representativo y republicano la existencia de tributos sin ley.

Gabriela Inés Tozzini

Abogada

Presidenta del Instituto de Derecho Tributario y Aduanero

ⁱ Esta temática es tratada con excelencia por GELLI, María Angélica, *Ibidem*, pág. 743 a 759.

ⁱⁱ En efecto, tal como se desprende del Diario de Sesiones de la Convencional Constituyente, Santa Fe, Paraná, 1994 Vol. II p. 2443-2445, citado por Méndez Héctor y Agustina, Derechos de exportación. Inconstitucionalidad de las retenciones móviles, Abeledo Perrot. 26/06/09. Con cita del convencional García Lema al referirse a estos fallos: "En nuestro sistema, señor Presidente, a través de la reglamentación de las leyes, el Poder Ejecutivo legisla, por una defectuosa práctica interpretativa de la CSJN: Esto va a concluir a la luz del nuevo texto constitucional, porque lo que está permitido es solamente la delegación en materia administrativa. (...) En efecto, hay materias que son absolutamente reservadas e indelegables por su misma sustancia. Desde el punto de vista doctrinario, no pueden ser materia de delegación en ningún caso las leyes penales, porque tienen reserva legal en la propia Constitución. Tampoco pueden serlo por la misma y gravitante razón, las cuestiones impositivas".

ⁱⁱⁱ Ver al respecto comentario de GELLI, María Angélica, *op. cit.*, págs. 42-43.

^{iv} CORTI, Aristides, Algunos aspectos acerca de la legislación tributaria delegada, en "Boletín de la AAEF (Asociación Argentina de Estudios Fiscales)", 1ª ed., (Buenos Aires, 1.996), Edit. Sinopsis, pág. 31.

^v *Ibidem*, pág. 14.