

Causa nº: 2-64589-2019

"SANTI JORGE ALBERTO S/ SUCESION AB-INTESTATO "
JUZGADO EN LO CIVIL Y COMERCIAL Nº 4 - AZUL

Sentencia Registro nº: 176 Folio:

En la ciudad de Azul, a los diez días del mes de diciembre del año Dos Mil Diecinueve, reunidos en Acuerdo Ordinario los Señores Jueces de la Excma. Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial Departamental, Sala II, Doctores Víctor Mario Peralta Reyes y Jorge Mario Galdós (arts. 47 y 48 Ley 5827), encontrándose excusada la Dra. María Inés Longobardi, para dictar sentencia en los autos caratulados **"Santi, Jorge Alberto s/ sucesión ab-intestato" (causa nº 64.589)**, habiéndose procedido oportunamente a practicar la desinsaculación prescripta por los arts. 168 de la Constitución Provincial y 263 y 266 del C.P.C.C., resultando de ella que debían votar en el siguiente orden: **Dr. Galdós, Dra. Longobardi y Dr. Peralta Reyes.**

Estudiados los autos, el Tribunal resolvió plantear y votar las siguientes:

-C U E S T I O N E S-

1^{ra} - ¿Procede el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de fs. 174/178?

2^{da} - ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

-V O T A C I Ó N-

A LA PRIMERA CUESTIÓN, el Sr. Juez, **Dr. Galdós**,

dijo:

I. El coheredero Bruno Santi Taccari dedujo recurso de apelación (fs. 179) contra la sentencia de fs. 174/178 que rechazó el planteo de inconstitucionalidad de los artículos 306 y 309 incs. m y n del Código Fiscal (arts. 91 y 95 inc. m y n de la Ley 14.044), oportunamente formulado por él y sus coherederos (Jorge Horacio Santi y Raquel Nora Taccari, quien falleció con posterioridad a dicha presentación), con relación a la obligación de abonar el impuesto a la transmisión gratuita de bienes por las acciones que correspondían al causante, Jorge Alberto Santi, en cinco sociedades domiciliadas en Capital Federal (Celulosa Argentina S.A., Ledesma S.A.A.I., Molinos Rio de La Plata S.A., Pampa Energía, y Solvay Induopa SAIC; cf fs. 60, 96 y 109 vta).

El art. 306 del Código Fiscal (en adelante CF) prevé, en lo que aquí importa, que “todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, **que comprenda o afecte uno o más bienes situados en la Provincia y/o beneficie a personas humanas o jurídicas con domicilio en la misma, estará alcanzado con el impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes...**” (el resaltado es propio). Por su parte, el art. 309 CF determina que “se consideran situados en la Provincia: (...) m) “Los títulos, acciones y otros valores mobiliarios representativos de capital social o equivalente que al tiempo de la transmisión se hallaren en otra jurisdicción, emitidos por entes o sociedades domiciliados también en otra jurisdicción, en proporción a los bienes de los emisores que se encontraren en la Provincia; n) **Las cuotas o**

participaciones sociales en sociedades domiciliadas en otra jurisdicción, en proporción a los bienes que se encontraren en la Provincia ...”.

Los coherederos declarados a fs. 50 y vta., Bruno Santi Taccari, Jorge Horacio Santi y Raquel Nora Taccari, solicitaron la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos transcritos (fs. 114/117vta.), alegando que vulneran la territorialidad del sistema impositivo al gravarse bienes (participaciones accionarias) situados fuera de la jurisdicción provincial (por tener las sociedades domicilio en Capital Federal), al margen de que las sociedades tengan o no bienes en el territorio provincial. Agregaron, efectuando un cálculo matemático (fs. 116 vta.), que además, en el caso, la aplicación de la ley resultaría confiscatoria obligándolos a vender gran parte del capital accionario.

Previo traslado a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ver informe a fs. 144/145); se presenta el apoderado de Fiscalía de Estado oponiéndose al planteo de inconstitucionalidad (ver fs. 146/151). Sostiene, en sustancia, que la Provincia de Buenos Aires ha reglamentado el Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes de conformidad con las facultades reservadas a las provincias por la Constitución Nacional (arts. 121, 75 incs. 2 y 3), y que el régimen implementado evita, en concordancia con las previsiones de la Ley de Coparticipación Federal, posibles situaciones de doble imposición con otras jurisdicciones. Afirma que tanto el art. 306 como el 309, incs. m y n, del Código Fiscal se aplican en proporción a los bienes situados en la Provincia de Buenos Aires, y pone énfasis en que en el caso se desconoce cuáles bienes de las sociedades en cuestión serían los alcanzados por la norma. Entiende que se

ha planteado una inconstitucionalidad en abstracto con agravios meramente conjeturales, y que no se ha acreditado afectación de garantías o derechos constitucionales, recordando, además, la suma gravedad institucional que importa toda declaración de inconstitucionalidad.

Conferida vista al Agente Fiscal, quien se expide a favor del planteo de los coherederos (ver fs. 160/165 vta., más adelante volveré sobre ello), se dicta la sentencia ahora apelada. Dicho pronunciamiento destaca que el criterio para gravar previsto en los preceptos cuestionados es tanto subjetivo (personas domiciliadas en la Provincia), como objetivo (bienes situados en la Provincia). Alude a las distintas hipótesis de hechos imposables y alícuotas; y destaca, siguiendo la doctrina de la Suprema Corte, que un planteo de inconstitucionalidad debe sustentarse en un sólido desarrollo argumental; en una crítica razonada que señale la manera en la que el precepto en cuestión contraría el derecho o garantía constitucional que se dice vulnerado. Seguidamente advierte que en la hipótesis de autos, la base imponible resultaría de los estados contables que debían obtener los beneficiarios y del porcentaje que representen los bienes situados en la Provincia respecto de todo el patrimonio de la/s sociedades involucradas; porcentaje que debe aplicarse, a su vez, al paquete accionario que el causante tenía en la sociedad. Así las cosas, destaca que los herederos no precisaron fehacientemente el perjuicio que les generaría la aplicación de los incs. m y n del art. 309 del Código Fiscal, pues no acreditaron el patrimonio de las empresas, ni los bienes que tendrían en la Provincia de Buenos Aires. Por otro lado no comparte la interpretación del agente fiscal del art. 306 CF, pues, a su juicio, el hecho generador del gravamen es el aumento de riqueza obtenido a título gratuito, y

el sustento territorial de la potestad tributaria local está dado porque el aumento de riqueza afecte bienes situados en la Provincia y/o beneficie a sujetos domiciliados en ella. Asimismo, aclara que no podría generarse una doble imposición, pues el art. 321 del CF prevé que se podrán computar como pago a cuenta las sumas pagadas en otra jurisdicción por gravámenes similares al presente. Finalmente, considera que le asiste razón al Fisco porque no se probó la confiscatoriedad; ni se expusieron o acreditaron dificultades en el procedimiento liquidatorio de modo que pueda considerarse un supuesto de exceso o arbitrariedad reglamentaria. En consecuencia, rechaza el planteo desestimando el pedido de inconstitucionalidad de los arts. 306 y 309 incs. m y n CF.

II. 1. En su expresión de agravios (fs. 187/193), el coheredero Bruno O. Santi Taccari, relata los antecedentes del caso, y alega que, a diferencia de lo sostenido en el decisorio atacado, su parte mencionó los derechos y garantías constitucionales vulnerados. Insiste en que los preceptos en cuestión vulneran la territorialidad del sistema impositivo, pues se trata de acciones correspondientes a sociedades (Celulosa Argentina S.A., Ledesma S.A.A.I, Molinos Rio de la Plata S.A., Pampa Energía, Solvay Indupa SAIC), cuyos domicilios se encuentran fuera de la jurisdicción provincial, afectándose facultades impositivas de otro Estado. Insiste en que se vulnera también el principio de igualdad al afectar el derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad. Destaca que el bien o valor objeto de la transmisión son las acciones, y no los bienes individuales que integran el activo de la sociedad. Por ello, agrega, sería imposible contable y jurídicamente, además de ilógico, detraer los bienes que esas sociedades tengan en la Provincia para calcular el

valor de la acción. Es que, añade, el valor de una acción está en función de un activo, pero también de un pasivo, y, en el caso concreto, de lo que el mercado paga por ella. Alega que esos argumentos se introdujeron al plantear la inconstitucionalidad de la norma pero no fueron valorados por la sentencia apelada. Agrega que el error conceptual de la sentencia proviene de pasar por alto que los bienes inmuebles son de la sociedad y no del causante. Se pregunta entonces por qué tendría que probar la incidencia de los bienes inmuebles, si ellos son de la sociedad y no de su padre. Finalmente, se agravia de que no se haya tenido por justificada la confiscatoriedad del gravamen, aduciendo que ella se fundó con un análisis matemático (ver fs. 116 vta.), que mostró que la alícuota a aplicar consumiría gran parte de la participación societaria, pues no se podría solventar ni siquiera con el 100% de los dividendos que generan esas acciones.

2. Al contestar agravios (fs. 210/211 vta.) el representante del Fisco provincial sostiene que los cuestionamientos de la contraria son meras reiteraciones de sus argumentos iniciales, y hace hincapié en la atribución fiscal de obtener recursos para la consecución de los fines públicos; y en que la gravabilidad como derivación de la soberanía de los gobiernos locales, reposa en el lugar de celebración de los actos, y/o de cumplimiento del contrato o radicación de los bienes, lo que se verifica en autos. De lo contrario, sostiene, si el domicilio de la sociedad sirviera para desvincularla de su patrimonio, se consagraría una exención insostenible del principio de igualdad.

Elevadas las actuaciones a esta Cámara (fs. 215), y radicadas en esta Sala (fs. 217), se confiere vista al Fiscal General

Departamental, la que es evacuada a fs. 221, remitiéndose a los fundamentos a favor de la declaración de inconstitucionalidad expuestos por la agente fiscal interviniente en primera instancia (fs. 160/165). Cabe destacar que en esa ocasión, la representante del Ministerio Público Fiscal sostuvo que el art. 309 incs. m y n CF, no excluye la aplicación del gravamen de acuerdo al lugar de radicación del bien, sino que utiliza la porción de patrimonio que las empresas pudieran tener radicado en la provincia, para establecer la base imponible del impuesto. Entendió que aún cuando los peticionantes no hayan acreditado el patrimonio de las empresas y el valor de los bienes que estas tuvieran en la provincia, debe considerarse el perjuicio procesal que la exigencia de esa prueba les acarrearía, cuando existe la posibilidad de que deba declararse la inconstitucionalidad del art. 306 CF, a su juicio, inconstitucional. Hace hincapié en que el art. 306 CF grava la transmisión gratuita cuando el beneficiado se encuentre domiciliado en la provincia y/o cuando se reciban bienes situados en ella, cualquiera sea la hipótesis que se presente. De allí que entiende que el art. 309 incs. m y n no es coherente con lo previsto en el art. 306, y que su validez constitucional está supeditada a la del art. 306 CF. Agrega que cuando los beneficiarios son vecinos de la provincia, el gravamen opera con independencia del lugar donde se sitúen los bienes y que, en el caso, esa es la única hipótesis acreditada, pues se desconoce si las sociedades en cuestión poseen bienes en la provincia. Así centrado el análisis, concluye que el art. 306 CF, al alcanzar bienes radicados fuera del territorio provincial, se excede en los límites territoriales, materializando un ejercicio irrazonable y excesivo de la potestad tributaria.

Habiéndose resuelto que la cuestión objeto de apelación resulta definitiva, debiendo resolverse con la formalidad del Acuerdo (fs. 222), se llaman autos para sentencia (fs. 222 vta.); con lo que firme esa providencia y practicado el sorteo de rigor (fs. 223), se encuentran estos obrados en condiciones de ser resueltos.

III. Pese al esfuerzo argumental del apelante, y sin omitir el carácter espinoso de la cuestión a resolver, el recurso no puede ser atendido.

1. Delimitación del planteo constitucional

En primer término, conviene recordar el texto de las normas tachadas de inconstitucionales por el apelante, esto es, los arts. 306 y 309, incs. m y n, del Código Fiscal, que corresponden a los artículos 91 y 95 de la Ley impositiva 14.044 (ley que instauró el impuesto a la transmisión gratuita bienes, ordenando en su artículo 114 su incorporación al Código Fiscal). El art. 306 CF prevé que “todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito como consecuencia de una transmisión o acto de esa naturaleza, que **comprenda o afecte uno o más bienes situados en la Provincia y/o beneficie a personas humanas o jurídicas con domicilio en la misma**, estará alcanzado con el impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes...” (el destacado es propio).

Conforme la conjunción “y/o” que emplea el precepto, resulta suficiente que concurra una de las dos hipótesis previstas, para que se tenga por configurado el hecho imponible. Es decir que los supuestos de hecho previstos son dos, que pueden presentarse de modo alternativo y no necesariamente conjunto. De manera que, entonces, el Impuesto a la

Transmisión Gratuita de Bienes se aplica en el marco de tres circunstancias posibles: 1) que el beneficiario del enriquecimiento gratuito tenga domicilio en la Provincia;

2) que los bienes que reciba gratuitamente se encuentren en ella; y

3) que concurren los dos supuestos anteriores (beneficiario con domicilio en la provincia y bienes situados también en territorio local).

En ese marco, se ha explicado que “el objeto del impuesto es todo aumento de riqueza a título gratuito con tal de que se cumpla alguna de las siguientes condiciones: que comprenda bienes situados en la Provincia de Buenos Aires, o que beneficie a personas domiciliadas en la Provincia de Buenos Aires (...). Esta diferencia es muy importante, porque si (el contribuyente) no tuviera tal domicilio pagará únicamente sobre el valor de los bienes ubicados en la Provincia de Buenos Aires, mientras que si está domiciliado en la provincia paga sobre todo enriquecimiento a título gratuito, sin importar la ubicación de los bienes” (cf. exposición del Dr. Máximo Bomchil en la Conferencia sobre Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes - 19/11/2009, Colegio de Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, www.colabogadops.org.ar, revista LaHoja on-line, n° 127, marzo de 2010-; en igual sentido Graciela Medina, Proceso Sucesorio, 3ª ed. amp. y act., Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2011, Tomo II, pág. 409; García Vizcaíno Catalina, Impuesto a la transmisión gratuita de bienes de la Provincia de Buenos Aires, La Ley, cita online: 0003/015369).

Acorde lo dicho hasta aquí, cabe destacar que cuando concurren ambas hipótesis legales, la primera (beneficiarios con domicilio en la provincia), dado el mayor alcance de la materia imponible, comprende o incluye

a la segunda (bienes radicados en territorio bonaerense), tornándose directamente aplicable el art. 318 CF que determina que **“el impuesto recaerá sobre el monto total del enriquecimiento” y no sólo sobre “el monto del enriquecimiento originado por la transmisión de bienes ubicados en la Provincia”**.

De este modo, el planteo de inconstitucionalidad que los coherederos también introdujeron respecto del art. 309 incs. “m” y “n” del CF, no interesa a la hipótesis fáctica planteada en autos (art. 2 CCCN). Pierden relevancia entonces los agravios reiterados al efecto por el apelante, así como el análisis que a propósito de ese precepto efectuaran el Ministerio Público Fiscal, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la Fiscalía de Estado, y el Juez de primera instancia. Es que, el citado art. 309 CF que establece las pautas para determinar cuándo los bienes recibidos a título gratuito se consideran situados en la Provincia de Buenos Aires, sólo interesa si el contribuyente debe tributar exclusivamente por esos bienes, pero no cuando, al tener domicilio en la Provincia de Buenos Aires (como en este caso; ver fs. 14/15), debe tributar por todos los bienes recibidos a título gratuito, se sitúen o no en territorio provincial. En definitiva, siendo manifiesta la irrelevancia normativa de ese precepto para la cuestión litigiosa de autos, advierto que una declaración relativa a su constitucionalidad o inconstitucionalidad, importaría un improcedente ejercicio en abstracto de la jurisdicción (art. 3 CCCN). De allí que el planteo constitucional a resolver, debe considerarse circunscripto a lo reglado por el art. 306 CF, a lo que me aboco en los acápites siguientes (art. 163 inc. 6 CPCC).

IV. Ausencia de inconstitucionalidad del art. 306 CF

1. Sabido es que, como lo ha dicho reiteradamente el Máximo Tribunal local, con cita de igual criterio sostenido por la Corte Suprema Nacional, “la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado como ultima ratio del ordenamiento jurídico (conf. CSJN Fallos: 260:153; 286:76; 288:325; 300:241 y 1087; 301:1062; 302:457 y 1149; 303:1708; 316:842 y 324:920; e.o.); por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca al derecho o la garantía constitucional invocados.” (SCBA, P128089, “C.,A. y Z. ,E. N....”, del 26/12/2018; P130516, “Zaragoza, Juan Darío...”, del 19/06/2019; P 129831, “Avalos Martínez...”, del 19/09/2018; LP121698, “Gómez, José Alberto...”, del 13/09/2017; LP P 125745, “V. ,S. E....”, del 02/11/2016, entre otras tantas). En relación con ella no puede olvidarse al denominado control de convencionalidad, conforme el cual debe verificarse “si las normas locales son compatibles con las emanadas no sólo de la Constitución Provincial y Nacional sino también de los Tratados Internacionales con jerarquía suprallegal” (esta Sala, con mi voto en la causa n° 59.018, “Goñi, Hugo Horacio...”, del 23/09/14).

Ha señalado este Tribunal que “aplicando analógicamente los requisitos formales que rigen la fundamentación de la acción autónoma de inconstitucionalidad del art. 683 y conchs. C.P.C.C., es necesario indicar, precisa y certeramente, cuál es la garantía conculcada y su incidencia en el derecho del recurrente. ‘A los efectos de satisfacer los recaudos de admisibilidad -resolvió la Casación Bonaerense- resulta

insuficiente la demanda de inconstitucionalidad que sólo realizó una vaga o genérica mención de los derechos supuestamente violados, desde que resulta indispensable precisar de qué modo la norma impugnada habría quebrantado las garantías constitucionales cuya tutela se procura, sin que dichas deficiencias argumentales puedan ser suplidas por el Tribunal' (S.C.B.A., 18-4-89, "Casa Blanco S.C.A. c/ Municipalidad de General Pueyrredón s/ Demanda de Inconstitucionalidad", A. y S., 1989-I, 730)" (esta Sala, mi voto en la causa n° 41684, "Dirección General de Rentas en: Banco Central de la República Arg. c/..." del 26/10/00 y demás jurisprudencia de la SCBA allí citada). Agregó este Tribunal en el mismo precedente que "la mayor exigencia en torno a los requisitos que debe observar quien tacha de inconstitucional una norma no es un mero exceso ritual", sino que atiende a que "la declaración de inconstitucionalidad de una ley o decreto constituye un acto de suma gravedad institucional, de manera que debe ser considerada como la última "ratio" del orden jurídico (S.C.B.A., L.45654, 28-5-91, "Silacci de Mage, Ma. Alicia c/ Asoc. Obrera Textil de la R.A. Pi. Sa. R.U.S.H.La."; S.C.B.A., L.45.582, 02-04-91, "Facin, Jorge Luis c/ John Wyeth Laboratorios. Indemnización, etc."; C.S. Fallos: 200-180; 247-387; 260-153; 264-364; 286-76; 288-325; C.S. de Santa Fe, 10/08/99, "B., M. A.", L.L., Litoral, 2000, p.759)." (esta Sala, mi voto en la causa recientemente citada n° 41684, "Dirección General de Rentas..."; en igual sentido, mi voto en la causa n° 42.882, "Leveroni, Virginia Gladys...", del 28/08/01; esta Sala, causa n° 62.277, "Mooney Guillermo R...", del 14/11/17, entre otras).

Señaló también este Tribunal (en la citada causa n° 41.684) que "en tales supuestos se requiere una específica invocación de las

garantías conculcadas, refiriendo las normas constitucionales, federales o locales, violentadas porque “no se permite” a los jueces prescindir de lo dispuesto expresamente por la ley respectiva del caso, so color de su posible injusticia o desacierto” (S.C.B.A., L. 45.582, 02-04-91, ‘Facin, Jorge Luis c/ John Wyeth Laboratorios. Indemnización, etc., D.J.J., T°..., p.113)” (causa cit. n° 41684, “Dirección General de Rentas...”).

En torno a las pautas para efectuar el llamado “juicio de ponderación” de la constitucionalidad –en el sentido amplio antes indicado- de una norma, y como lo expresé en anteriores oportunidades, significa que “la incompatibilidad de normas de distinta jerarquía se resuelve confiriendo primacía a la superior, la que desplaza a la inferior que la contradice. Juega aquí el análisis de la compatibilidad constitucional; es decir se coteja la norma impugnada con la superior (que no es un juicio de ponderación de principios sino de confronte de reglas y mandatos de diferente emplazamiento jerárquico) y el resultado consiste en un razonamiento argumentativo que resuelve si media -o no- adecuación de la norma inferior al bloque de legalidad superior. En efecto, y si bien “el juicio de ponderación constituye una guía fundamental para solucionar conflictos de fuentes, de normas, o de interpretación de la ley” (CS, 22/04/2008, “Ledesma, María Leonor c/Metrovías S.A.”, Fallos: 331:819; R.C.y S. 2008, 860; LL 2008-C, 562) el test de constitucionalidad también requiere de la comparación en concreto entre la norma constitucional y la legal a fin de determinar su adecuación (Saux, Edgardo I. “Conflicto entre derechos fundamentales”, L.L. 2004-B, 1071; Lorenzetti, Ricardo L. “Fundamento constitucional de la reparación de los daños” L.L. 2003-C, 1184)” (esta Sala en causas citadas N° 56149, 05/11/2012 “Z. S. S. c/ P. E. H. s/ Divorcio

Contradictorio”; n° 56.149, “Z. S. S. c/ P.E.H s/ Divorcio contradictorio”, del 05/11/12; n° 57.023, “Sacco, Rocío...”, del 10/10/13, entre otras; arts. 1, 2, 3, y concs. CCCN).

2. A la base dogmática que antecede, conviene agregar que la materia de orden público sobre la que versa el caso de autos, eleva la gravedad institucional de por sí ínsita en toda declaración de inconstitucionalidad, al vincularse íntimamente con el interés común comprometido en la percepción de los ingresos necesarios para la consecución de los fines públicos.

Señalado ello, recuerdo que la primera impugnación de inconstitucionalidad que el apelante deduce contra el art. 306 CF, radica en que grava todo aumento de riqueza obtenido a título gratuito por una persona física o jurídica con domicilio en la provincia, incluso cuando ese incremento proviene, como quedó dicho párrafos atrás, de bienes situados fuera de ella. Sostiene así, en lo que aquí importa -acorde la previa delimitación que se ha efectuado de la cuestión constitucional a resolver-, que el art. 306 CF vulnera la territorialidad del sistema impositivo, invadiendo facultades tributarias de otro Estado. En el caso puntual, grava la transmisión de acciones correspondiente a las sociedades Celulosa Argentina S.A., Ledesma S.A.A.I, Molinos Rio de la Plata S.A., Pampa Energía, Solvay Indupa SAIC, cuyos domicilios se encuentran fuera de la jurisdicción provincial.

El aludido cuestionamiento del apelante resulta a mi juicio insuficiente para conmover las razones en contrario que luego referiré, y para demostrar, en síntesis, que esa norma resulta violatoria de derechos y garantías constitucionales.

3. En consonancia con la postura de apelante, no puede pasarse por alto la opinión de Bidart Campos quien sostenía que es inconstitucional gravar las manifestaciones de riqueza que se exteriorizan fuera del territorio de nuestro país, pues la materia del impuesto está fuera de su jurisdicción (esa afirmación resultaría extensible a la relación entre las jurisdicciones provinciales; ver Bidart Campos, Manual de la Constitución Reformada, Ed. Ediar, Bs. As., 2007, Tomo II, pág. 166). Tampoco desconozco la posición de especialistas en derecho tributario como Spisso, quien expresa que “la pretensión de la ley de comprender en los hechos gravados toda transferencia de bienes a título gratuito ubicados fuera del ámbito espacial en que la Provincia de Buenos Aires ejerce su jurisdicción, por el hecho que el beneficiario tenga su domicilio en ella, implica una extralimitación de su competencia territorial, más allá que genere o no conflictos con otras provincias. (...) La potestad tributaria se la tiene o no se la tiene; no depende de lo que hagan las otras provincias. Existan o no análogos tributos en otras provincias, la de Buenos Aires no puede alcanzar con el tributo a los bienes ubicados en extraña jurisdicción, o hacer depender la exclusión de tales bienes de la base imponible al hecho que el contribuyente haya pagado el tributo en esas otras jurisdicciones.” (Spisso, Rodolfo R., “El restablecimiento del impuesto a la transmisión gratuita de bienes en la Provincia de Buenos Aires”, La Ley, DFyP 2010 (marzo), 01/03/2010, 113 – IMP2010-12,79). Tampoco pueden obviarse, en apoyo de la postura del apelante, la opinión de especialistas en derecho sucesorio como Graciela Medina -a quien se cita en el agravio-, que advierten en la norma bajo análisis el mismo exceso en el ejercicio del poder tributario correspondiente a la autoridad provincial. Así,

señala la citada autora que “la ley impositiva local puede gravar solamente los bienes sucesorios que están dentro de su territorio, bajo la jurisdicción provincial, y que de ninguna manera puede someter a impuestos los bienes de otra provincia, porque esto importa invadir las facultades impositivas de otro Estado, en mengua de la garantía constitucional de quien debe soportar la doble imposición” (ver Graciela Medina, *Proceso Sucesorio*, Rubinzal Culzoni, 3ª ed. act. y amp., Santa Fe, 2011, Tomo II, pág. 400).

4. No obstante la autoridad que emana de las aludidas opiniones, advierto que al ponderar el alcance del poder tributario provincial en relación con su jurisdicción territorial, colocan el acento únicamente en la radicación de los bienes que –en lo que interesa al impuesto de autos- generan el enriquecimiento patrimonial. Empero, si se atiende a que, en todo caso, la jurisdicción territorial de la provincia no sólo recae sobre los bienes que en ella se sitúen, sino también sobre las personas que la habitan, y que son las que, en hipótesis como la presente, se ven beneficiadas con el enriquecimiento patrimonial gravado, la conclusión será diferente. Es que, en lo que toca al impuesto de autos, considero que el recurso a ambos parámetros (radicación de los bienes en la Provincia, o beneficiario domiciliado en ella), son constitucionales en términos de validar el ejercicio del poder tributario provincial. De ese criterio parte precisamente la norma cuestionada, al prever, como se dijo, la obligación de tributar no sólo cuando los bienes objeto de enriquecimiento se encuentren en el ejido provincial, sino también cuando la persona tenga su domicilio en la Provincia de Buenos Aires (y reciba, en su caso, bienes situados fuera de ella). No advierto vulneración de ningún derecho o garantía constitucional (arts. 16, 17, y 31 CN) en esa previsión. Es que no

encuentro razones de jerarquía suprallegal que ordenen atender exclusiva y excluyentemente a la ubicación de los bienes recibidos a título gratuito, e impidan considerar el domicilio del beneficiario del enriquecimiento, cuando en rigor, el hecho imponible previsto por la norma no se relaciona con bienes en particular, sino con el enriquecimiento patrimonial global de una persona física o jurídica por un acto a título gratuito. Ello se infiere del segundo párrafo del art. 306 CF, cuando prevé que no están alcanzados por el impuesto los enriquecimientos patrimoniales a título gratuito cuyos montos totales –es decir, considerando todos los bienes recibidos por el acto de transmisión- no superen la suma que establezca la ley impositiva. Es decir, no importan los bienes en particular transmitidos –que no son, en rigor, la materia imponible-, sino el enriquecimiento que ellos reporten a los contribuyentes, que además, debe superar determinado mínimo no imponible (art. 306 CF 2º párr.)

5. Lo propio cabe decir de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que parcialmente cita el apelante, y a la que corrientemente se alude para valorar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes para el caso de que éstos estén situados fuera de la jurisdicción local. Al respecto, se citan de ordinario los siguientes fallos, en orden cronológico: CS "Liberti, Atilio César...", Fallos 235:571, del 10/8/1956; CS "Cobo de Ramos Mejía...", Fallos 251:379, del 6/12/1961; y CS "Martínez y Esquivel, Dora R...", Fallos 269:373, del 4/12/1967. Más allá de lo que resolvió el Máximo Tribunal nacional en cada caso (en el primero y tercero se expidió por la inconstitucionalidad, mientras que en el segundo por la constitucionalidad), lo cierto es que no resultan aplicables a la hipótesis de autos. Ello así por cuanto esas causas (al menos

las dos primeras, relativas a la Provincia de Buenos Aires), partieron de un texto legal (el art. 113 de la ley local 5605 que por entonces regulaba el impuesto de autos) que sólo tenía por configurado el hecho imponible cuando se transmitieran a título gratuito bienes situados en la provincia, sin hacer referencia al domicilio del beneficiario del enriquecimiento; es decir, había una única hipótesis configurativa del hecho imponible. Asimismo, en todas ellas se ponderaron normas semejantes al artículo 309 incisos m y n del actual Código Fiscal (que, como quedó dicho, no resulta aplicable en autos), por las que se determinaba que el impuesto comprendía las transmisiones a título gratuito de participaciones en sociedades o en cualquier otra entidad que tuviera bienes en la Provincia (ver a título ilustrativo los artículos 113 y 116 inc. b de la citada Ley 5605). En las dos causas en que el Máximo Tribunal se expidió por la inconstitucionalidad de normas de esa naturaleza, mas allá de efectuar alguna referencia (fundamentalmente en la causa “Liberti”) a los alcances del poder tributario provincial, lo cierto es que consideró que mediaba una vulneración indirecta de la Constitución Nacional (arts. 31 y 67 inc. 11) por desconocimiento de la personalidad jurídica que el derecho común, de fuente nacional, reconoce a las sociedades. Sin referir que las normas evaluadas vulneraran el derecho constitucional de propiedad o de igualdad fiscal -como lo pretende el apelante-, destacó la Corte Federal que como consecuencia de esa personalidad jurídica propia el patrimonio de las sociedades es independiente del de sus socios u accionistas. De allí que lo que se transmite por la herencia de un socio, no son los bienes de titularidad de la sociedad sino las participaciones sociales u acciones de aquél, las que en esos precedentes (al igual que en autos) se encontraban radicadas fuera de la jurisdicción provincial (por tratarse, como

aquí, de sociedades domiciliadas en Capital Federal). Por ello es que, a criterio del Máximo Tribunal, no podía eludirse esa personalidad jurídica propia, para ampliar el hecho imponible en el marco de una norma tributaria que –a diferencia de la actual-, sólo gravaba el enriquecimiento gratuito proveniente de bienes situados en la provincia.

En definitiva: la jurisprudencia de la Corte Federal sobre el tema en tratamiento, que declaró en dos oportunidades la inconstitucionalidad del impuesto en análisis, no resulta aplicable en autos pues se dictó con base en un texto normativo diferente al ahora vigente, que direccionó el análisis hacia cuestiones no comprometidas en este caso, acorde una interpretación sistemática de los preceptos que reglan el impuesto en cuestión (art. 2 CCCN). Ello así desde que en el caso de autos, la aplicación del artículo 306 CF (único cuya constitucionalidad interesa aquí), no implica el desconocimiento de ninguna norma de derecho común o de fondo, puesto que, como quedó dicho, los coherederos deben tributar el impuesto por toda la participación accionaria que tenía el causante en las sociedades en cuestión (cualquiera sea su domicilio), y no en relación con los bienes que éstas pudieran tener –lo que incluso, se desconoce- en la Provincia. Es que, vale reiterar, su situación de personas humanas domiciliadas en la Provincia de Buenos Aires, cae bajo la órbita de la primera hipótesis contemplada en el precepto citado, conforme la cual pagan el impuesto por todos los bienes recibidos y no sólo por los situados en la Provincia. No es de aplicación la segunda hipótesis (enriquecimiento gratuito por transmisión de bienes situados en la provincia), que es la que guardaría conexión con el art. 309 incs. m y n y con lo resuelto en los antecedentes del Máximo Tribunal antes citados.

6. Por lo demás, centrado el análisis de la impugnación constitucional en términos del principio de razonabilidad (art. 28 CN) o de justicia en la distribución de los impuestos y cargas públicas (derivación del derecho constitucional a la igualdad; art. 16 CN), no advierto razones ontológicas o de principio que permitan concluir que es irrazonable o inequitativo que quien se ha enriquecido gratuitamente con un bien situado en una jurisdicción en la que no habita, tribute por ese enriquecimiento en aquella en la que sí se domicilia y a cuyo colectivo social pertenece (siempre salvaguardando, como lo hace la norma actual, la doble imposición). Ello pues, en última instancia, es la jurisdicción en que se domicilia en donde, como regla, hace uso de los servicios prestados y funciones cumplidas por el Estado, a cuyo sostén –para la realización de los fines públicos- en justo que contribuya en adecuada relación con su mayor capacidad contributiva (sea de dónde sea que ésta provenga). En otros términos, podrá sostenerse que una solución legal es más conveniente que la otra, o incluso que se ajusta en mayor o menor medida a principios legales del Derecho Tributario, mas no creo que pueda predicarse con la certeza que se requiere, que alguna de las opciones posibles (tributar en la jurisdicción donde se radican los bienes o en aquella en donde se tiene el domicilio) vulnere principios, derechos o garantías de jerarquía constitucional. Máxime cuando la mayor precaución que debía tomar la Provincia al prever los alcances del hecho imponible, era prevenir posibles hipótesis de doble imposición, lo que se evita indudablemente con la previsión contenida en el art. 321 CF. En efecto, el segundo párrafo de ese artículo determina para los supuestos en que se encuentren involucrados bienes situados en otra jurisdicción, que “los sujetos de este impuesto podrán

computar como pago a cuenta las sumas efectivamente pagadas en otra jurisdicción por gravámenes similares al presente”.

No es ocioso recordar aquí que, como lo ha reiterado recientemente la Corte Suprema, en materia de declaración de inconstitucionalidad “el acierto o error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos sobre los que al Poder Judicial le quepa pronunciarse. Solo los casos que trascienden ese ámbito de apreciación para internarse en el campo de lo irrazonable, inicuo o arbitrario, habilitan la intervención de los jueces (conf. causas "Bayer S.A." -Fallos: 340:1480- y CSJ 114/2014 (50-H)/CS1 "Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", fallada el 31 de octubre de 2017)” (CS Fallos 342:411, García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad, del 26/03/19).

A mayor abundamiento, advierto que el seguimiento de la postura del apelante, podría incluso conducir a soluciones injustas y tal vez violatorias del principio de igualdad en la distribución de los impuestos y cargas públicas. Incluso, a modo de cotejo comparativo, el caso de autos es marcadamente ilustrativo pues se ha denunciado un único bien inmueble en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires (un lote de terreno cuya valuación fiscal denunciada es de \$XXXXX, ver fs. 69 y 74 vta.), y bienes (acciones y dividendos) en jurisdicción de Capital Federal por la suma total de \$XXXXX (ver fs. 96). De seguirse la postura del apelante, un habitante de la Provincia de Buenos Aires que recibiera a título gratuito bienes situados aquí a escaso valor, podría tributar en razón de su enriquecimiento mucho más que otro que, como en el caso de autos, se enriqueciera en mucho mayor medida, pero tuviera la

“gracia” de haber recibido a título gratuito bienes situados total o parcialmente en otra jurisdicción. Es que, si se siguiera el criterio que sustenta el planteo de inconstitucionalidad del recurrente, el segundo de los habitantes imaginado como ejemplo, pese a tener mayor capacidad contributiva que el primero, no tendría que abonar impuesto alguno. No veo razonabilidad o justicia en esa situación, salvo el supuesto en que debiera abonarse un impuesto de naturaleza semejante en otra jurisdicción, hipótesis que, como se dijo, ha sido claramente desactivada por la ley.

Incluso advierto que la inexistencia del deber de las personas domiciliadas en la Provincia de Buenos Aires de tributar el impuesto por bienes recibidos a título gratuito situados en otra jurisdicción, podría incluso animar estrategias tendientes a eludir normas de orden público, fomentando – en fraude a la ley; art. 12 CCCN- la adquisición de bienes fuera de ella, o la constitución de sociedades en otra jurisdicción, con la sola intención de eludir una norma imperativa de orden público local (ello mismo era señalado respecto de la Ley 5605 que antes regulaba el impuesto en cuestión; ver voto en disidencia del Dr. Orgaz en la causa cit. CS “Liberti”).

7. En suma, no omito que la norma tributaria en cuestión es convenientemente amplia para el erario provincial (circunstancia expresamente reconocida en los fundamentos de la Ley 14.044), más no advierto, con la certeza que la materia requiere, que ello vulnere de por sí ninguna norma de jerarquía constitucional, pues el ejercicio del poder tributario encuentra a mi juicio suficiente conexión territorial, por el domicilio de la persona o por la radicación de los bienes que recibe. Por otra parte, el conflicto con el concurrente poder jurisdiccional que eventualmente pudiera invocar otro

Estado (por razones de bienes o de personas), encuentra solución –como ya se dijo- en el marco del artículo 321 CF que evita la doble imposición. En última instancia, se contraponen una interpretación acotada de la territorialidad en el ejercicio del poder tributario, con una más amplia que atiende también al domicilio de quien se beneficia con el enriquecimiento gratuito (y que es, tal vez, más ajustada al parámetro de la capacidad contributiva), y no advierto que esa contienda ponga en evidencia la incompatibilidad o reproche de inconstitucionalidad al criterio adoptado por la ley local, tanto en su contenido como su enunciado normativo (reflejado en los fundamentos de la Ley 14.044).

De allí que, considerando que la declaración de inconstitucionalidad es la “ultima ratio” (último recurso) a la que debe acudir un juez, y valorando de modo conjunto e integral los fundamentos y argumentos explicados, soy de la opinión de que los agravios del apelante hasta aquí abordados no justifican una decisión judicial de tamaña trascendencia institucional (arts. 306 y 309 incs. m y n CF, arts. 17, 18, 19 y 31 CN; arts. 10, 11, 15, 25, y 31 Const. Pcia. de Bs. As.).

V. Ausencia de prueba de la confiscatoriedad

Como se adelantara al inicio del presente, la declaración de inconstitucionalidad pretendida por el coheredero apelante, no se sustentó únicamente en el presunto exceso en el poder tributario ejercido por la Provincia, sino también en el carácter confiscatorio de la norma en el caso concreto. Adelanto que este planteo también debe ser desestimado.

Al respecto la Corte Suprema destaca que “se ha señalado de manera invariable que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la

renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). En ese sentido, la Corte Federal también afirmó que en razón de las cambiantes circunstancias del país -e incluso bajo las mismas circunstancias- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (Fallos: 210:855, 1208). En todos estos casos puso especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros)” (CS Fallos: 332:1571, “Candy S.A. c/ A.F.I.P. y otro s/ acción de amparo”, del 03/07/2009).

En sentido concordante, la Suprema Corte ha expresado que “las impugnaciones basadas en la cuantía del gravamen sólo deben acogerse en caso de que se demuestre que el mismo, en su aplicación al volumen o giro patrimonial del contribuyente, resulta prohibitivo, destructivo o confiscatorio (SCBA, causa B 63520, “Telefónica Móviles Argentina S.A...”, del 09/05/2018, con cita de la causas I 1183, “Nida S.A.”, sent. de 31-V-1988 y B 53450, “Molinos Río de la Plata S.A....”, del 03/03/1998; en igual sentido, ver B 56600, “Loimar S.A....”, del 01/06/2011). Asimismo, ha destacado que “los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta. La confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su

actividad” (SCBA, causa A 72009, “Nuevo Ideal S.A. contra Tribunal Fiscal de Apelación...”, del 04/07/2018, con remisión a las causas B. 61.815, "Rocco", del 30-03-2005 y C. 99.854, "Fisco c. Haras", del 7-10-2009; en igual sentido, ver causa I 72233, “International Value S.A....”, del I 23/09/2015). Ha agregado también el Supremo Tribunal, que “la confiscatoriedad es una cuestión de hecho que exige una prueba concluyente a cargo de quien la alega, cuestión que exige una revelación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto de ese gravamen que tienda a demostrar de qué modo la exacción absorbe una parte sustancial de la renta, aniquila la propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos.” (SCBA, causas I 72485, “Agroganadera El Encuentro S.A....”, del 21/05/2014; I 72487, “Stars Game S.A...”, del 21/05/2014, entre otras).

De modo que, acorde la jurisprudencia de la Corte Nacional y de la Suprema Corte de Buenos Aires, la prueba de la confiscatoriedad exige, como recaudo inicial, acreditar acabadamente la incidencia del tributo sobre el patrimonio o renta del contribuyente, lo que requiere la justificación del monto que debería abonarse acorde el sistema o norma cuestionada. Sin embargo, en el caso, la estimación de ese monto en la suma de \$145.123 que oportunamente efectuaron los coherederos (ver fs. 116 vta.) no cumple tal cometido, pues no es correcta. La alícuota a aplicar no se determinó considerando la totalidad de los bienes recibidos (sólo se computaron las acciones) como manda el art. 318 2º párr. CF, y, además, no fue fijada considerando en forma individual el acrecentamiento patrimonial de cada heredero (es decir, cada hijuela; cf. art. 319 CF), sino partiendo del haber hereditario transmitido en forma global (que naturalmente eleva la alícuota a

aplicar). No puede olvidarse que a los efectos del impuesto de marras, insisto, lo que interesa no es el bien o bienes transmitidos, sino la medida en que cada contribuyente se ha enriquecido o beneficiado con ellos. En tal sentido, se ha explicado que “siempre es el contribuyente el que paga, siempre es la persona física o jurídica que recibe el beneficio, no es un impuesto global a la herencia, sino que es lo que podría llamarse un impuesto a las hijuelas que recibe cada uno” (...) “cada contribuyente determina el impuesto por su enriquecimiento (..) las alícuotas se van a calcular por cada contribuyente en forma independiente” (cf. exposición citada del Dr. Máximo Bomchil en la Conferencia sobre Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes, realizada el 19/11/2010 en el Colegio de Abogados de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires).

Pero además, el cálculo efectuado a fs. 116 vta. tampoco es correcto por cuanto fue efectuado considerando la cotización en bolsa de las acciones de las sociedades implicadas (fs. 90/96 vta. y 116 vta.), cuando el inciso 8 del artículo 315 CF expresamente excluye a las acciones de esa mecánica de cálculo de la base imponible. Tanto es así que en el inciso 9 se prevé que en el caso de las acciones y participaciones sociales, el valor de los bienes se determina “al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado a la fecha del acaecimiento del hecho imponible.” Por ende, el cálculo en cuestión partió de un supuesto normativo erróneo, y, además, lo aplicó incorrectamente pues consideró la cotización en bolsa de las acciones al 31/05/17 (época en que se las denunció como integrantes del cuerpo de bienes), y no a la fecha del hecho imponible (el deceso del causante, cf. art. 314 CF, acaecido el 28/08/15; ver fs. 2), tal como lo ordenaba el inciso 8 aplicado por error por el apelante.

En suma, el cálculo oportunamente efectuado por los coherederos (al que remite el apelante en esta instancia) no permite acreditar la pretendida confiscatoriedad; circunstancia que no podría ser subsanada por este Tribunal, pues no se cuenta con la información necesaria; esto es, el valor patrimonial emergente del último balance cerrado a la fecha del acaecimiento del hecho imponible (art. 315 inc. 9 CF). De modo que, con lo expuesto, queda en evidencia que tampoco puede acogerse el planteo de inconstitucionalidad formulado con sustento en la confiscatoriedad del impuesto en cuestión (art. 17 CN; arts. 10 y 31 CBA).

VI. Así es que, conforme lo manifestado precedentemente, propongo **rechazar** el recurso de apelación de fs. 179, **declarando** inoficioso el planteo de inconstitucionalidad efectuado respecto del art. 309 incs m y n del Código Fiscal, y **confirmando** la sentencia apelada en cuanto rechazó la declaración de inconstitucionalidad del art. 306 del Código Fiscal.

Así lo voto.

A la misma cuestión, el **Dr. Peralta Reyes** adhiere al voto que antecede, votando en idéntico sentido por los mismos fundamentos.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN, el Sr. Juez **Dr. Galdós**, dijo:

Atento a lo que resulta del tratamiento de la cuestión anterior, corresponde: **1) Rechazar** el recurso de apelación planteado por el coheredero Bruno Santi Taccari, **declarando** inoficioso el planteo de inconstitucionalidad del art. 309 incs m y n del Código Fiscal, y **confirmando** la sentencia apelada que rechazó la declaración de inconstitucionalidad del art.

306 del aludido Código Fiscal. **2)** Sin condena en costas por tratarse de una cuestión dudosa de derecho (art. 68 CPCC). **3) Diferir** la regulación de honorarios para su oportunidad (arts. 31 y 51 de la Ley 14.967).

Así lo voto.

A la misma cuestión, el **Dr. Peralta Reyes** adhiere al voto que antecede, votando en idéntico sentido.

Con lo que terminó el Acuerdo, dictándose la siguiente:

S E N T E N C I A

Azul, 10 de diciembre de 2019.-

AUTOS Y VISTOS:

CONSIDERANDO:

Por todo lo expuesto, atento lo acordado al tratar las cuestiones anteriores, demás fundamentos del acuerdo, citas legales, doctrina y jurisprudencia referenciada, y lo dispuesto por los arts. 266, 267 y concs. del C.P.C.C., **se resuelve:** **1) Rechazar** el recurso de apelación planteado por el coheredero Bruno Santi Taccari, **declarando** inoficioso el planteo de inconstitucionalidad del art. 309 incs m y n del Código Fiscal, y **confirmando** la sentencia apelada que rechazó la declaración de inconstitucionalidad del art. 306 del aludido Código Fiscal. **2)** Sin condena en costas por tratarse de una cuestión dudosa de derecho (art. 68 CPCC). **3) Diferir** la regulación de honorarios para su oportunidad (arts. 31 y 51 de la Ley 14.967). **Regístrese. Notifíquese** por Secretaría y devuélvase.

VICTOR MARIO PERALTA REYES
JUEZ
CAMARA CIVIL y COMERCIAL
SALA II

JORGE MARIO GALDOS
JUEZ
CAMARA CIVIL y COMERCIAL
SALA II

ANTE MI

CLAUDIO MARCELO CAMINO
SECRETARIO
CAMARA CIVIL Y COMERCIAL
SALA II