

Expte. N° 13-04285590-6 CÁMARA DE
DESARROLLADORES INMOBILIARIOS DE LA
PROVINCIA DE MENDOZA (CADIM) C/GOBIERNO
DE LA PROVINCIA DE MENDOZA S/ACC. INC.”

Sala Primera

Excma. S.C.J.Mza.:

Vienen los presentes autos a despacho para dictaminar sobre la vista de fs. 332 respecto de la acción de inconstitucionalidad que tramita en autos.

I.- Antecedentes

1. La demanda

A fs. 22/47 luce la demanda presentada por el Dr. Agustín Palacios en nombre y representación de la Cámara de Desarrolladores Inmobiliarios de la Provincia de Mendoza (CADIM) mediante la cual denuncia la inconstitucionalidad del artículo 2 y el Anexo I de la ley de avalúos de la Provincia de Mendoza 9021 y los artículos 2 y 3(junto con la parte pertinente de la planilla analítica anexa a dicho artículo 3. De la ley impositiva 9022 en cuanto fijan para el año 2018 el impuesto Inmobiliario, el adicional “Baldío” y las alícuotas de Ingresos Brutos sobre la actividad de los desarrolladores; ello por considerar que la normativa puesta en crisis controvierten leyes federales (Art. 31 C.N.), viola el derecho de propiedad de sus mandantes (art. 17 C.N.), el derecho de igualdad (art. 16 C.N.) y la tutela judicial efectiva.

Tras discurrir sobre la legitimación sustancial activa de la cámara que representa (CADIM) y encuadrar el planteo dentro de las acciones colectivas (Halabi), el interés legítimo que les asiste y la temporaneidad de la acción; pasa a describir la operatoria de los desarrolladores inmobiliarios, cuya actividad consiste en la urbanización de terrenos rurales o del secano, para luego vender los lotes en forma individual. Señalando (a través de un caso concreto) que en razón del tiempo que lleva vender los lotes, la incidencia de los impuestos que cuestiona alcanza a un 32% del valor de los lotes vendidos en un determinado lapso (diez años).

En ese orden de ideas, cuestiona el cambio de estatus que la normativa da a los lotes rurales o del secano, al considerarlos

“lotes urbanos” merced a lo cual su avalúo es muy superior, incrementando la base imponible. A lo que se agrega el adicional por baldío (que puede ascender al 500% del impuesto inmobiliario liquidado), que hace más gravoso aún el tributo cuando han transcurrido dos años desde la aprobación del loteo, tornando confiscatoria la carga impositiva.

Por otra parte pone en crisis la clasificación asignada por la ley impositiva a las empresas que conforman la cámara en relación al Impuesto a los Ingresos Brutos al excluir esa actividad de la “construcción” para asignarlo un nomenclador propio con un incremento de la alícuota, resultando violatorio de los principios de razonabilidad (art. 28 CN) e igualdad (art. 16 CN), atentando contra la realidad económica a más de contravenir el Convenio Multilateral al cual la Provincia de Mendoza ha adherido.

Ofrece pruebas, funda en derecho, hace reserva del caso federal, solicita que se permita la adhesión de terceros a la acción y solicita como cautelar que se suspenda la aplicación de la normativa. Cautelar que fue denegada por el tribunal a fs. 155/157, previo trámite de ley.

Asimismo a fs. 60/61; 65/66; 107/108; se registras las respectivas adhesiones de Dalvian S.A., Palmares Valley S.A., y Developers S.A. (esta última rechazada por extemporánea mediante el auto de fs. 271/274 vta.).

A fs. 157 se dispuso el traslado de la demanda al Gobernador de la Provincia, y Fiscalía de Estado, quienes comparecen y contestan 158/168 174/181 vta.; respectivamente.

2. Las contestaciones de Asesoría de Gobierno y Fiscalía de Estado

Los entes estatales en sus respectivos respondes defienden la razonabilidad de las normas impugnadas, cuestionando en primer término la legitimación sustancial del actor y la falta de interés al no precisar cuál sería el perjuicio que le ocasionan las normas que pone en crisis, destacando asimismo la legitimidad de las mismas y su razonabilidad.

A lo que agregan que no se viola previsión constitucional ninguna, incardinándose las norma en las facultades legislativas

propias de la Provincia, sin que lo propio, además, irroque violación al principio de igualdad, para destacar que no hay confiscatoriedad en razón de que la misma no puede medirse por la rentabilidad del propietario del inmueble gravado sino por su valor patrimonial (que es la riqueza imponible), destacando que el adicional baldío viene de antaño y que el IIBB es un impuesto indirecto que se traslada al adquirente del bien por lo cual no le causa perjuicio (a más de que la alícuota del 4% no ha sido modificada por la ley impositiva de 2018).

3. Las pruebas y los alegatos de las partes

Tras la contestación del traslado por parte de la actora (fs. 199/205), V.E. admitió las pruebas ofrecidas por las partes en el marco de la audiencia inicial llevada a cabo a fs. 281/283, incorporándose la pericial contable a fs. 309/310 vta. (observada por Asesoría de Gobierno a fs. 513/514 vta.).

Intertanto se dedujeron diversos planteos procesales (hecho nuevo, intervención de tercero), habiendo sido resueltos por V.E.; luego de lo cual y atento a lo solicitado por las partes, V.E. dispuso que alegaran por escrito, haciéndolo la actora a fs. 333/335 vta., Asesoría de Gobierno (fs. 337/355) y Fiscalía de Estado (fs. 357/359 vta.).

II.- Sobre la inconstitucionalidad de las normas

Como ha sido dicho en forma reiterada "...el Cíbero Tribunal Nacional ha sentado que la declaración de inconstitucionalidad, es 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 última ratio del orden jurídico (Fallos: 260:153; 286:76; 288:325; 300:241 y 1087; 301:1062; 302:457 y 1149; 303:1708 y 324:920, entre otros, víd. Cfr. Tab. SC, LS 243-375; 249-471; 258-420; 299-363; 322-135; 330-157 y 340-012); por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto, conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 315:923; 321:441)... (ver fs. 164/166 vta. del dictamen). Este ha sido, también, el temperamento seguido por los pronunciamientos emanados de este Cuerpo.

Así, por ejemplo, se ha decidido que "la declaración de inconstitucionalidad de una ley es la "última ratio" del orden jurídico, a la que sólo se ha de llegar cuando el esfuerzo interpretativo no logra coordinar la norma aparente o presuntamente opuesta a la Constitución" (LS 205-135), y que "la declaración de inconstitucionalidad de una disposición, es un acto de gravedad institucional, configurativa del remedio extremo al que el juzgador debe acudir sólo como última ratio, cuando no tiene otra alternativa posible" (LS 397-102, 224-119). También que "el ataque de inconstitucionalidad y su declaración por parte de la Justicia, constituye un acto de la máxima gravedad institucional, por lo que el agravio debe aparecer de una manera clara, ostensible, afectar seria y gravemente el ordenamiento jurídico, razón por la cual se trata de una medida restrictiva, de carácter excepcional y ante la evidencia del daño producido a los derechos y a las garantías de ese nivel" (LS 285-102). Y que "la declaración de inconstitucionalidad es el último remedio de instancia constitucional y sólo puede declararse cuando el agravio aparezca como serio, notorio, que signifique un menoscabo real o posible de producirse, que suponga la desvalorización del derecho protegido por la Carta Fundamental" (LS 280-482).

Por último, y en un aspecto que no puede ser soslayado, se ha resuelto que "el régimen de la Constitución no autoriza un sistema de fallos con carácter obligatorio y con eficacia fuera del caso decidido. La sentencia que declara la inconstitucionalidad de una ley en el orden local tiene incuestionablemente efecto reducido al caso particular juzgado. La declaración de inconstitucionalidad no deroga la ley, sólo la mueve en sus efectos, ya que los limita a la parte que provocó la existencia y no constituye sino una interpretación de las normas" (LS 078-201). Ello es así porque "una ley puede no ser inconstitucional, pero puede tornarse inconstitucional su aplicación en el caso concreto, cuando las circunstancias fácticas no se subsumen en los reales presupuestos normativos" (LS 205-135).

III.- Algunas consideraciones sobre la acción de inconstitucionalidad del art. 223 C.P.C. (hoy 227 C.P.C.C. y T.) y su aplicación al subexámene

Conforme lo refieren los comentarios al art. 223 C.P.C., esta acción o demanda sirve para atacar leyes, decretos, ordenanzas, reglamentos, resoluciones, etc., emanados de autoridades locales, por ser contrarios a la constitución nacional o provincial (Kemelmajer de Carlucci Aída Rosa, Atribuciones de los Superiores Tribunales de Provincia, Martín Fierro Impresores 1991, pg. 20, citada en

Código Procesal Civil de la Provincia de Mendoza comentado, anotado y concordado, coord. Horacio C. Gianella, T. 2, pg. 504).

Acción que, conforme expresa Quevedo de Mendoza, ha sido calificada por la doctrina como declarativa, en cuanto a través de ella la jurisdicción se limita a brindar la certeza a los alcances que una norma jurídica imprime a una relación concreta, siempre que medie una falta de certeza proveniente de la pretensión de uno de los sujetos de esa relación, de que dicha norma sea contraria a la constitución. Aunque el mismo autor señala que, al ser requisito de la fundamentación de la demanda la “existencia de lesión actual”, en determinadas condiciones la acción de inconstitucionalidad adquiere el carácter de una acción de condena (Quevedo Mendoza Efraín, La acción de inconstitucionalidad en la jurisprudencia de la Suprema Corte de la Provincia de Mendoza, JA 2002-II-1188), lo que, de todos modos no ha sido receptado por la S.C.J.Mza. en diversos pronunciamientos.

Precisamente refiere Quevedo Mendoza que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Mendoza ha aplicado estrictamente el texto legal transcripto (art. 223 C.P.C.), dando carácter puramente declarativo a la sentencia que se pronuncia sobre la acción de inconstitucionalidad y desestimando cualquier intento de que el decisorio judicial contenga un mandato condenatorio, lo cual es coherente con la función exclusivamente preventiva que se asigna, según ya vimos, al proceso que tiene por objeto el control concentrado de constitucionalidad.

En cuanto al objeto, se ha sostenido que la acción de inconstitucionalidad no es idónea para que los administrados cuestionen la validez de resoluciones administrativas que deciden casos particulares (normas individuales o de alcance singular); ya que, por vía de esta acción se impugnan actos estatales normativos o de alcance general. Distinguiéndose el supuesto de acción de inconstitucionalidad del de la acción contencioso administrativa, a la cual se reservan los planteos respecto donde se discute sobre la vulneración de un derecho administrativo de carácter particular (op. Cit. Pg. 509 y nota 1278). No obstante lo cual, en la acción que nos ocupa, de todos modos, quien la incoa debe ostentar un interés legítimo, económico o moral, jurídicamente protegido y actual.

Así y como ha dicho V.E. en el caso KRAFT FOODS ARGENTINA S.A. C/MUNICIPALIDAD DE MAIPU S/A.P.A (LS 468-231) en la acción de inconstitucionalidad, por su carácter meramente declarativo y

de cuestión -generalmente- de puro derecho el análisis se reduce a constatar si las normas impugnadas se adecuan o no a los principios establecidos en la constitución.

En cambio, en la acción procesal administrativa como juicio de conocimiento pleno que es, se abordan los vicios que se denuncian en los actos impugnados y en consecuencia se revisa el procedimiento administrativo para verificar que el mismo se haya realizado en el marco de la legalidad y la razonabilidad. En caso de prosperar la acción se anulan los actos administrativos con las consecuencias que dicha nulidad acarrea.

IV.- La pretensión de la actora y su adecuación a la acción de inconstitucionalidad

a. En relación al encabezado de este acápite, como ha sido expuesto en anteriores oportunidades, un orden lógico de precedencia impone tratar en primer término las defensas sustanciales opuestas por la parte demandada y Fiscalía de Estado referentes, tanto a la falta de interés, como a la falta de legitimación sustancial activa de la actora.

b. En cuanto al primero de los tópicos, se ha dicho que es un axioma del Derecho que el interés es la medida de las acciones, y la acción, para tener viabilidad procesal, para convertirse en pretensión, debe estar sustentada en un interés que sea legítimamente defendible en el ámbito del derecho (Código Procesal Civil de la Provincia de Mendoza comentado, anotado y concordado, coord. Horacio C. Gianella, T. I, pg. 255). De allí que la inexistencia de interés y la falta de acción constituyen conceptos equivalentes y en su caso, conforme a la doctrina citada, habilitarían al tribunal a rechazar in limine una demanda carente de todo interés para el accionante (op. Cit. pg. 255 y ss.); lo que en el subexámene no ha ocurrido.

Precisamente el letrado accionante en la demanda funda la legitimación en que representa a la Cámara que agrupa a empresas que resultan propietarias de un importante cantidad de inmuebles, con el propósito de realizar desarrollos inmobiliarios, titularidad que pretende ser gravada con el tributo en cuestión que aquí se impugna. Asimismo se han presentado adhiriendo a la demanda diversas sociedades comerciales que conforman la cámara.

En el caso en examen, si bien pueden resultar algunas dudas en cuanto a si la presentación de la cámara resulta suficiente, la adhesión a la demanda por parte de sujetos que la conforman y que en su caso esgrimen

un interés legítimo resulta suficiente como para tener por acreditado el referido extremo y por ende continuar con el análisis de las demás cuestiones planteadas.

1. Sobre la razonabilidad de la norma puestas en crisis

Al respecto conforme lo determina el art. 14 de la Carta Magna nacional los derechos y garantías allí consagrados se ejercen “conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio”, lo que implica, al decir de Gelli que no hay derechos absolutos en su ejercicio y que solo la ley puede reglamentarlos (Gelli María Angélica, Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada, Tercera edición ampliada y actualizada, ed. La Ley, Bs. As. 2006, pg. 76 y ss.). Conceptos que se correlacionan con lo que establece el art. 28 del mismo cuerpo legal en lo referente a que la mentada reglamentación no puede alterarlos de modo tal que quedan delimitadas las competencias del Congreso en la función reglamentaria que le asigna el art. 14 –ya mencionado-.

Es precisamente de la conjunción de ambas normas que la doctrina ha elaborado el concepto de razonabilidad o debido proceso sustantivo como límite objetivo al poder estatal, el cual alcanza no solo a Congreso sino que también le es aplicable a todos los poderes del Estado y sus funcionarios, en tanto y en cuanto están obligados por el principio de limitación. Por ello, continúa diciendo Gelli, tal limitación alcanza al Poder Legislativo cuando dicta normas generales; al Poder Ejecutivo cuando las reglamenta y aplica, en la interpretación no arbitraria de aquellas; y al Poder Judicial cuando resuelve conflictos en los casos concretos (Gelli, op. Cit. pg. 326).

Y en esa misma línea da cuenta la autora citada que la Corte Suprema ha elaborado desde antiguo pautas de razonabilidad para examinar la constitucionalidad en ejercicio del poder de policía, dejando a salvo la falta de atribuciones para analizar la *conveniencia, oportunidad o eficacia* de las normas, pues esa es una atribución propia de los poderes políticos, conceptos de los cuales el cimero tribunal ha trazado la frontera de las cuestiones políticas no judiciales (op. Cit. pg. 328). En este sentido, ha dicho la Corte en el marco de los autos "Thomas, Enrique c/ E. N.A. s/ amparo" que ese tribunal ha destacado con señera precisión que la misión más delicada de la justicia es la de saber mantenerse dentro de la órbita de su jurisdicción, sin menoscabar las funciones que incumben a los demás poderes, reconociéndose el cúmulo de facultades que constituyen la competencia funcional del

Congreso de la Nación, como órgano investido del poder de reglamentar los derechos y garantías reconocidos en la Constitución Nacional con el objeto de lograr la coordinación entre el interés privado y el interés público (Fallos: 15 5: 248 ; 241:291, votos de los jueces Aristóbulo D. Aráoz de Lamadrid y Julio Oyhanarte; 272:231; 308:2268, entre otros).

a. La confiscatoriedad

Sobre el particular, también

V.E. se ha expedido en diversas oportunidades sobre las reglas a seguir para realizar tal apreciación en cada caso concreto. Al referirse a las pautas jurisprudenciales y doctrinales expresó el Superior Tribunal en lo relevante para la solución del presente caso: "Cabe señalar, en primer lugar, que las facultades de contralor del Poder Judicial en la materia no son ilimitadas. En Banco Ítalo-Argentino de San Juan c/ Provincia de San Juan, 14/10/1940 (Fallos 188-105) y en posteriores decisiones, la Corte Federal ha dicho que "el hecho de que un impuesto no sea equitativo no es fundamento para alegar su inconstitucionalidad si esa inequidad no llega a la confiscación de bienes...". "Los autores modernos señalan a la garantía innominada de razonabilidad como la primera pauta rectora: la garantía de razonabilidad importa la interdicción de su contravalor, que es la arbitrariedad, o simplemente la irrazonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos...". "Dice Linares Quintana que "el eje en torno al cual gira todo el sistema jurisprudencial de la Corte Suprema, con respecto a la confiscatoriedad de las contribuciones, es la regla de que un tributo es irrazonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta o de utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su sustancia o en cualquiera de sus atributos" (Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado, Bs. As., ed. Plus Ultra, 1985, t. V pág. 313, nota 48). Ahora bien, tal confiscatoriedad también puede producirse por la acción concurrente de los distintos gravámenes que inciden efectivamente sobre el sujeto contribuyente, confiscándoles irrazonablemente en los hechos buena parte o el total de los beneficios alcanzados por su actividad económica, cuando no erosionando, incluso el capital comprometido en el emprendimiento (Casas, José Osvaldo, Presión Fiscal e inconstitucionalidad, Bs. As. Desalma, 1992, Pág. 111)...". "Insisto, pues, que una pauta especialmente tenida en cuenta es el porcentaje que el tributo absorbe de las rentas o utilidades...". "...la Corte Federal ha expresado en reiterados pronunciamientos que un impuesto es confiscatorio y, por ende, incompatible con el derecho de propiedad, cuando de la prueba rendida surge la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado; en tal sentido ha declarado confiscatorio el impuesto que excede el 33% de la renta anual...".

Para dar respuesta a la queja en base a las pautas fijadas en la jurisprudencia citada, es menester evaluar en primer término la naturaleza de los tributos y consecuentemente la pericia practicada y las observaciones por las partes y contestaciones a las mismas por el experto.

Así entonces y en cuanto al primero de los tópicos, no caben dudas de que tanto el impuesto inmobiliario como el impuesto a los ingresos brutos se insertan en la órbita provincial, debiendo destacarse en relación al caso del impuesto inmobiliario que se trata de un impuesto directo que se asienta en el avalúo que previamente realiza el fisco de las propiedades gravadas y que considera su actual conformación; mientras que, el impuesto a los ingresos brutos es uno de aquellos denominados “impuestos indirectos” y por ende trasladable al consumidor final del bien.

Al respecto y sobre el “impuesto inmobiliario”, el cambio de estatus de los lotes que conforman los emprendimientos de los desarrolladores lógicamente debe incidir en la determinación del tributo, ya que el mismo se establece conforme a su avalúo fiscal, el cual se ajusta a pautas objetivas y aplicables a todas las propiedades inmuebles de la provincia según su categoría. Razón por la cual, como bien ponen de manifiesto los letrados de la parte demandada, la determinación tanto del avalúo fiscal como del impuesto inmobiliario no puede basarse en la expectativa de rentabilidad de los bienes en cuestión y en su caso de las ganancias que los mismos podrían arrojar, sino en el valor actual de los mismos que, sin dudas, se ha incrementado al parcelizarse a través del fraccionamiento una propiedad rural o de secano. Mientras que el adicional por “baldío”, incluido en la normativa impugnada, reitera –como lo señala el letrado de Asesoría de Gobierno- un gravamen que viene de antaño, que se aplica a todos los inmuebles que no registran construcción ninguna, por lo cual por vía de la inconstitucionalidad se advierte que la presentante pretende una suerte de “exención” de un gravamen general, que, en su caso concreto, recién comienza a imponerse después de los dos años de que ha sido aprobado el fraccionamiento.

Mientras que en lo referente al impuesto a los ingresos brutos, que se devenga a partir de la venta de una fracción, por tratarse de un impuesto indirecto como ya se dijo, no impacta en el patrimonio del vendedor, el cual seguramente tuvo en cuenta su incidencia en el precio final del bien.

Corolario de lo anterior, es que no se avizora en las disposiciones puestas en crisis una confiscación de las rentas o el

patrimonio de los asociados a CADIM, en tanto y en cuanto, las mismas se sustentan en el nuevo estado que revisten los bienes involucrados a partir de su urbanización, asimilándose a los fines impositivos al resto de las propiedades urbanizadas de similares categorías.

Por otra parte y en lo que se refiere al derecho de igualdad, que, según el letrado de la actora se estaría violentando, cuadra recordar que el “derecho de igualdad” consagrado en nuestra Constitución Nacional (art. 16), no es de carácter “absoluto”, sino que, como ha explicitado la Corte Suprema en diversos pronunciamientos “La verdadera igualdad consiste en aplicar la ley a los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de ellos” (Fallos 16:118; 101:401; 123:106; 124:122; 126:280). Como así también que “Es un derecho a que no se establezcan excepciones y privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias” (Fallos 124:122; 126:280; 127:118; 151:359; 157:28; 184:592). Y en ese mismo orden, que “La garantía de igualdad no impide que se contemplen en forma distinta, situaciones que se consideran diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria, ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas, o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo”. Ya que “La garantía del artículo 16 de la Constitución Nacional no impone una rígida igualdad, pues entrega a la discreción y sabiduría del poder legislativo una amplia latitud para ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la legislación, siempre que las distinciones o clasificaciones se basen en diferencias razonables y no en propósitos de hostilidad contra determinadas clases o personas” (Fallos 315:1190). En ese mismo sentido señala Rosatti que el principio de igualdad ha sido concebido bajo la forma de una prohibición de que se formulen o practiquen distinciones arbitrarias u hostiles entre los habitantes (igualdad como no discriminación) y bajo la forma de una exigencia de que se trate del mismo modo a quienes se encuentran en iguales circunstancias (igualdad como equivalencia), destacando que el primero de los conceptos está contenido en el original art. 16 de la carta magna, mientras que el restante fue incorporado mediante la reforma del año 1994 (Rosatti Horacio, El código civil y comercial desde el derecho constitucional, Rubinzal-Culzoni 2016, pg. 131). Razones todas que llevan a colegir que en el subexámene la norma criticada no aparece como violatoria de dichos desde el momento en que se aplica a todas las propiedades que se encuentran en iguales condiciones; y que, en el caso, no hace distinciones entre los integrantes de la Cámara y de otros sujetos que, sin formar parte de la misma, llevan a cabo emprendimientos de igual naturaleza.

VI.- Nuestro dictamen

A mérito de las razones expuestas y siendo la declaración de inconstitucionalidad de una norma la última ratio, esta Procuración General considera que la acción que tramita en autos debe ser desestimada al no haberse acreditado la irrazonabilidad ni la afectación de otro derecho constitucional que amerite lo propio, incardinándose en las facultades legislativas y reglamentarias propias de los órganos estadales que las han producido.

Despacho, 11 de marzo de 2022.-



Dr. NÉSTOR FRAGAPANE
Fiscal Adjunto Civil
Procuración General