



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Estudios de Posgrado



Universidad de Buenos Aires Facultad de Ciencias Económicas Escuela de Estudios de Posgrado

CARRERA DE ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL INTEGRADOR DE ESPECIALIZACIÓN

Acciones y recursos para cuestionar la aplicación
de tributos extraordinarios sobre la renta y el
patrimonio

AUTORA: MARÍA DANILA FANTINI

TUTORA: SARA DIANA TELIAS

DICIEMBRE DE 2022

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	2
2. LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO REFERIDOS A IMPUESTOS A LA RENTA Y PATRIMONIALES EXTRAORDINARIOS	3
2.1. Principios constitucionales de tributación	3
a) No confiscatoriedad y capacidad contributiva	3
b) Seguridad jurídica: retroactividad y pseudo retroactividad	7
c) Legalidad para la creación de tributos	10
d) Igualdad para el distinto tratamiento entre bienes del país y del exterior	12
2.2. Límites políticos. Doble tributación entre distintos niveles de gobierno	14
a) Potestades tributarias	15
3. IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS SOBRE LA RENTA	17
4. IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS SOBRE EL PATRIMONIO	19
4.1. Ley 27605: aporte solidario y extraordinario	19
4.2. Proyecto de ley: aporte solidario y temporario	22
5. ACCIONES Y RECURSOS QUE PODRÍAN ADOPTAR LOS CONTRIBUYENTES	23
5.1. Sentencias a favor del contribuyente	25
5.2. Sentencias en contra del contribuyente	28
6. CONCLUSIÓN	32
7. BIBLIOGRAFÍA	33
7.1. Jurisprudencia judicial	33
a) Corte Suprema de Justicia de la Nación	33
b) Cámara de apelaciones	33
c) Tribunales de primera instancia	34
7.2. Doctrina	34
7.3. Marco normativo	35

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto analizar cuáles son las posibles acciones y recursos que pueden adoptar los contribuyentes para cuestionar la aplicación de tributos extraordinarios sobre la renta y el patrimonio, cuando resulten violados derechos y garantías constitucionales en materia tributaria.

A tal efecto, se estudiará la constitucionalidad de tributos cuando la aplicación de estos sea retroactiva, con la creación de impuestos por vía reglamentaria, violando el principio de legalidad en materia tributaria y con la violación del principio de capacidad contributiva. Todas estas situaciones afectan la garantía constitucional de la propiedad (art. 17 CN).

Otra perspectiva relacionada con impuestos patrimoniales es la diferencia de tratamiento entre bienes del país y del exterior, a la luz de los principios de igualdad y proporcionalidad.

Cabe destacar que no todas las situaciones de doble tributación afectan el principio de capacidad contributiva. En primer lugar, porque la prohibición de doble tributación no es una garantía constitucional en sí misma, sino que lo que está protegido es el patrimonio (art. 17 CN). Esto requiere en cada caso, probar la medida de la afectación.

En segundo lugar, porque pueden existir casos de doble tributación entre distintos niveles de gobierno, lo que encuadra dentro de la problemática de potestades tributarias, derivado del federalismo adoptado por la Constitución Nacional.

Con respecto a los tributos a analizar, se evaluarán sus aspectos controvertidos. Entre los retroactivos, podemos mencionar el actual “Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia” y el proyecto de “Aporte solidario y temporario para mitigar el impacto del endeudamiento con el fondo monetario internacional”.

Del aporte solidario y extraordinario, lo controvertido es su superposición con el impuesto sobre los bienes personales, el criterio de residencia y la distinción en la forma de gravar más onerosamente los bienes del exterior. Del aporte solidario y temporario, que replica la misma base imponible y forma de cálculo que el aporte extraordinario (durante diez años más) y agrega la coparticipación del tributo con las provincias.

Entre los creados vía reglamentaria, se encuentra el pago a cuenta extraordinario del impuesto a las ganancias, establecido por la RG 5248/2022. Lo controvertido es que no permite computar quebrantos para su cálculo, generando un ingreso a cuenta de un tributo inexistente.

2. LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO REFERIDOS A IMPUESTOS A LA RENTA Y PATRIMONIALES EXTRAORDINARIOS

Existen dos tipos de limitaciones al poder tributario: los principios constitucionales de tributación; y los derivados de “la organización política de los Estados [...] y su coexistencia en el orden internacional” (Giuliani Fonrouge, 2004, pág. 291). Estos límites políticos se relacionan con el problema de la doble tributación, que puede darse tanto dentro de un mismo Estado como a nivel internacional. A continuación, se focalizará el análisis en los límites aplicables a tributos extraordinarios sobre la renta y el patrimonio en Argentina.

2.1. Principios constitucionales de tributación

a) No confiscatoriedad y capacidad contributiva

- *Definición del principio de capacidad contributiva. Su importancia como requisito de validez de los tributos.*
- *Definición del principio de no confiscatoriedad (art. 14 y 17 CN) según la CSJN.*
- *La relevancia de la prueba concluyente a cargo del actor para demostrar la confiscación.*

Según enuncia Villegas, el principio de **capacidad contributiva** “constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria” (2001, pág. 187). Por su parte, García Vizcaíno (2014) expresa que “consiste en la aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado” (cap. I, punto 4.5) y es medible a través de índices -patrimonio- o indicios -gastos-.

Si bien en otros países este principio se incluye de forma expresa¹, en nuestro texto constitucional se incluye de manera implícita. Por consiguiente, a través de la interpretación de los principios constitucionales de igualdad, equidad y proporcionalidad, se alcanza el objetivo de los constituyentes: la capacidad contributiva. Tal como expresa Villegas (2001, pág. 196):

La igualdad [...] como “base” del impuesto, es la contribución de todos los habitantes del suelo argentino según su aptitud patrimonial de prestación. El concepto es complementado por el de proporcionalidad, que no se refiere al número de habitantes sino a la cantidad de riqueza gravada [...] y se refuerza axiológicamente con el de equidad, principio, éste, que se opone a la arbitrariedad y que se entiende cumplido cuando la imposición es justa y razonable.

¹ Es el caso de Italia, que expresa en el art. 53 de su Constitución que “Todos estarán obligados a concurrir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva”.

Sin embargo, vale destacar que la inclusión expresa del principio en la Constitución permitiría una “mayor protección jurídica del contribuyente respecto de situaciones que no encuadran en alguna de las garantías referidas” (García Vizcaíno, 2014, cap. I, punto 3.4.1). En especial porque este principio se encuentra relacionado con la distribución de potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, la cual puede generar una presión tributaria global excesiva sobre la misma capacidad contributiva².

En cuanto a la doctrina emanada de la Corte Suprema, el principio se encuentra resguardado en el voto de mayoría del caso Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta (Fallos: 312:2467). En el octavo considerando, indica que “la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva” resulta un “indispensable requisito de validez de todo gravamen”. Agrega que la misma “se verifica aun en los casos en que no se exige de aquélla que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible”.

De esta manera, concluye que en el caso bajo análisis se ve afectado el derecho de propiedad porque “la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción”³. Además, indica que tampoco la ley incluye una presunción “de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado”.

Por otro lado, vale mencionar que la capacidad contributiva no resulta de aplicación para el caso de tributos extrafiscales, que tienen como objetivo desalentar ciertas actividades (García Vizcaíno, 2014). En este sentido se ha manifestado la Corte en López López, Luis y otro v. Provincia de Santiago del Estero (Fallos 314:1293). En el caso se admitió la aplicación de un impuesto diferencial –“recargo de impuesto inmobiliario”- a propiedades rurales que no posean mejoras.

Así expresa en el quinto considerando que “los impuestos trascienden en las sociedades modernas los fines exclusivamente fiscales en su determinación, puede considerarse [...] un mayor o menor deber de contribuir, que no sólo tiene como razón de ser la capacidad económica de quien contribuye”. De esta manera, indica que la Nación y

² Este tema se analizará con mayor profundidad en el apartado “Potestades tributarias”.

³ En este caso, se trataba de un impuesto de emergencia aplicable sobre los activos financieros al 31/12/1981, establecido por la ley 22604 (B.O. 9/06/1982). La contribuyente había abonado el tributo sobre las acciones que poseía al 31/12/1981, a pesar de que ya no se encontraban en su patrimonio al momento de sanción de la ley -había donado parte de ellas el 5/04/1982-. Por tal motivo, consideró improcedente el gravamen e interpuso un reclamo de repetición.

provincias poseen como atributo la posibilidad de aplicar gravámenes con alícuotas más elevadas a bienes inexplorados, sin que afecte el derecho de propiedad.

En cuanto al principio de **no confiscatoriedad**, según los autores Giuliani Fonrouge (2004) y Villegas (2001), se encuentra en los artículos 14 y 17 de la Constitución nacional. Allí se protege el derecho de las personas de “usar y disponer de su propiedad” (art. 14 CN), se asegura que sea inviolable y prohíbe la confiscación de bienes (art. 17 CN). En este sentido, Giuliani Fonrouge indica que: “la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias tales garantías” (2004, pág. 298).

En el mismo sentido se expresa el Máximo Tribunal en el caso Candy S.A. (Fallos: 332:1571), en su décimo primer considerando. Indica que la facultad que posee el Estado de crear impuestos “no es omnímodo e ilimitado”, dado que cuenta con un “natural valladar en los preceptos constitucionales que requieren que las contribuciones sean razonables en cuanto no han de menoscabar con exceso el derecho de propiedad del contribuyente que debe soportarlas (Fallos: 235:883)”.

Así pues, la Corte Suprema “por creación pretoriana, desarrolló su teoría de las contribuciones confiscatorias, que son las que absorben una porción sustancial de la renta o del capital” (García Vizcaíno, 2014, cap. I, punto 3.7.1). Pero no hay una cuantía fija para determinar esta porción sustancial, sino que deberá analizarse cada caso en concreto para establecer si el tributo es razonable. En el análisis influirán las “exigencias de tiempo y lugar y [...] los fines económico-sociales de cada impuesto” (Villegas, 2001, pág. 207).

Vale destacar que el contribuyente que invoque este principio deberá aportar prueba para demostrar la confiscación. Así lo dispone la Corte en numerosos antecedentes, entre ellos se encuentra Gómez Álzaga, Martín Bosco (Fallos: 322:3255)⁴. En el tercer considerando indica que “se ha requerido “una prueba concluyente a cargo del actor” (énfasis agregado) acerca de la evidencia de la confiscatoriedad alegada (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293)”.

En ese mismo precedente, con respecto a la prueba clara y precisa que debe aportar el sujeto afectado, la Corte indica:

[...]el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos, ni de

⁴ El contribuyente alega que el sistema tributario al que se encuentra sometido resulta confiscatorio, dado que la aplicación concomitante de tributos por distintos niveles de gobierno le genera una pérdida real y efectiva.

circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto de ese gravamen, al margen de accidentes transitorios y circunstanciales sobre la producción y el aprovechamiento de aquél (Fallos: 207:238).

Asimismo, según Giuliani Fonrouge (2004) puede tomarse como principios básicos:

- se deberá demostrar que el tributo supera la capacidad económica del sujeto, o
- que absorbe una “parte sustancial de la operación gravada” (pág. 299), o
- que hay una “desproporcionada magnitud entre el monto de la operación y el impuesto pagado” (pág. 299).

En otras palabras, si bien en el texto constitucional no se encuentra determinado un límite fijo para la confiscatoriedad, se pueden extraer ciertos parámetros de la doctrina de la Corte. Tal como menciona este Tribunal en el caso Candy S.A. (Fallos: 332:1571), para el impuesto sucesorio -Fallos: 234:129-, contribución territorial -Fallos: 206:214- y ahorro obligatorio -Fallos: 318:676-, se ha fijado un 33% como tope de presión fiscal.

En cambio, para el impuesto a las ganancias no se tomó el mismo límite, dado que este tributo cuenta con características diferentes a los mencionados previamente. En Candy S.A. (Fallos: 332:1571), la Corte -por voto mayoritario- consideró confiscatoria la alícuota efectiva que surgía al determinar el impuesto sobre el resultado contable (55%) o impositivo (62%) ajustados por inflación, según demostró el contribuyente mediante informe pericial.

Así, la Corte concluyó que la prohibición de usar el mecanismo de ajuste del título VI de la ley de ganancias no resultaba aplicable para el caso. Esto se debía a que la alícuota efectiva a ingresar -según esos parámetros- insumía una porción sustancial de las rentas del actor, configurándose la confiscatoriedad. En consecuencia, declaró procedente para el caso la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación para el período reclamado.

También se puede mencionar el caso reciente Telefónica de Argentina SA y otro (Fallos: 345:1184), en el cual la Corte confirmó la sentencia apelada y así consideró acreditada la confiscatoriedad del impuesto abonado. Adquiere relevancia el informe pericial aportado por el contribuyente, donde demostró que en los períodos fiscales 2008 y 2009 el impuesto a las ganancias había insumido el 98% y 76% del resultado impositivo, respectivamente.

Para llegar a tal resultado, la perito contadora aplicó mecanismos de ajuste para reflejar las variaciones de precios en: amortizaciones, costos computables, quebrantos y ajuste impositivo por inflación -título VI-. Si bien el Fisco se opuso a la utilización de los

mecanismos mencionados, porque alegaba que en Candy solo admitió el ajuste del título VI, la Corte rechazó este agravio. Al hacer suyos los fundamentos de la Procuradora, concluyó que todos ellos resultan válidos para demostrar y evitar la confiscatoriedad del tributo.

Otro aspecto a destacar es que la doctrina de la Corte requiere que exista tributo a pagar, susceptible de ser cotejado con el capital o la renta gravada, a los efectos de plantear la confiscatoriedad. En el caso bajo análisis se cumple tal requisito, y por tal motivo la Corte admite que se utilice el mecanismo de actualización de quebrantos para evaluar la confiscatoriedad en los períodos reclamados. Aclara que este método correctivo no implica un reconocimiento de un mayor quebranto trasladable a períodos posteriores.

b) Seguridad jurídica: retroactividad y pseudo retroactividad

- *Definición de retroactividad propia e impropia.*
- *Posición de la doctrina ante la retroactividad de normas tributarias.*
- *Defensas oponibles según la doctrina de la Corte.*

Según Villegas (2001) y García Vizcaíno (2014), el principio general aplicable es que las leyes rigen para el futuro, y no deben retrotraerse a situaciones pasadas. Este razonamiento se sustenta en los principios de certeza y seguridad jurídica. Consiste en brindar seguridad a los sujetos pasivos de que los actos que planifiquen y realicen durante la vigencia de una ley, serán regidos por ella.

Así pues, el art. 7 del Código Civil y Comercial expresa que las leyes -a partir de su entrada en vigencia- se aplicarán “a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes.” Y agrega que “las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.”

En lo que respecta a la **retroactividad** en la tributación, según García Vizcaíno (2014) pueden mencionarse dos tipos: propia (o genuina) e impropia (o no genuina, o pseudoretroactividad). Es **propia** cuando la nueva ley grava hechos imponibles configurados en su totalidad antes de que esa ley entre en vigencia. Es **impropia** cuando la ley se aplica a situaciones aún no finalizadas al momento de su entrada en vigencia, como suele ocurrir en hechos imponibles de ejercicio.⁵

⁵ A modo de ejemplo, el aumento de la alícuota del impuesto a las ganancias en enero de 2023 para aplicar al período fiscal 2022 será retroactividad propia. Y el aumento de la alícuota a mediados de diciembre 2022 para aplicar en ese mismo período fiscal, pseudoretroactividad.

Cabe agregar que la retroactividad impropia es generalmente aceptada por tribunales constitucionales (García Vizcaíno, 2014). En tal sentido, Villegas (2001) considera que - para hechos imponibles de verificación periódica- la modificación de la ley en el transcurso del período fiscal resulta válida. Esto se debe a que el hecho imponible aún no se configuró, lo cual ocurrirá en el último instante del período en el que se computan los actos jurídicos.

Con respecto al texto constitucional, únicamente dispone una prohibición expresa a la retroactividad para leyes penales (art. 18 CN), lo cual no resulta aplicable a normas tributarias. No obstante, la mayoría de la doctrina rechaza la aplicación retroactiva de leyes que crean tributos. Entre ellos, Giuliani Fonrouge (2004) indica que se perjudican los intereses de los individuos y los principios de justicia y equidad al otorgar efectos retroactivos a la norma financiera.

Por su parte, Villegas argumenta que “el acaecimiento del hecho imponible genera un derecho adquirido en el contribuyente: el derecho de quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que se tuvo por realizado o acaecido ese hecho imponible” (2001, pág. 177). También se manifiesta a favor de esta postura García Vizcaíno (2014), quien agrega que el régimen fiscal aplicable al momento de configurarse el hecho imponible queda comprendido dentro del derecho de propiedad del contribuyente (art. 17 CN).

Asimismo, Villegas expresa que el tributo debe crearse mediante una ley que sea preexistente al mismo. Esto implica que el sujeto pasivo pueda “conocer de antemano tanto su obligación de tributar como los elementos de medición de dicha obligación” (Villegas, 2001, pág. 178). García Vizcaíno (2014) comparte la postura y realiza la salvedad de que también “una ley nueva pueda afectar consecuencias aún no producidas al momento de su entrada en vigencia [...]”⁶ (cap. V, punto 5.1).

En cuanto a las **defensas que pueden utilizar los contribuyentes** ante la aplicación retroactiva de normas tributarias, se puede mencionar el **efecto liberatorio del pago**. Según surge de la doctrina emanada de la Corte Suprema, en el antecedente Angel Moiso y Cía. S.R.L. (Fallos: 303:1835) en el quinto considerando:

en principio, nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de leyes o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o regidos por ellas. Sólo cuando el contribuyente ha oblado el impuesto de conformidad con la ley

⁶ La excepción a este tratamiento se da en materia penal, donde se aplica la ley vigente al momento de producirse el hecho, salvo que se promulgue con posterioridad una ley penal más benigna.

en vigencia al momento en que realizó el pago, queda éste, por efecto de su fuerza liberatoria, al amparo de aquella garantía [*de propiedad*]

Es decir, si el contribuyente ingresa el tributo conforme la ley, entonces no podrá aplicarse una nueva disposición que aumente la suma a ingresar en el período ya cancelado. Sin embargo, en el caso de Angel Moiso y Cía., el Máximo Tribunal consideró que no se daba este supuesto de violación de la garantía de propiedad.

Según indican los hechos, se publicó -el 11/01/1971- una modificación en la reglamentación del impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, aplicable para balances cerrados a partir del 31/12/1970. La accionante impugnó la constitucionalidad de la nueva norma, por afectar su derecho de propiedad (art. 17 CN): se aplicaba a un ejercicio bajo vigencia de otras disposiciones que fijaban un gravamen menor.

Sin embargo, en el sexto considerando, la Corte expresa que no resulta inválida la nueva norma. Eso se debe a que “no cabe reconocer la existencia de un derecho adquirido por el mero acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria bajo la vigencia de normas que exigían el ingreso de un gravamen menor”.

Solamente resulta posible mantener el tratamiento de la norma anterior mediante una convención especial que lo incorpore al patrimonio del deudor. Esto es, con la liberación o rebaja de impuestos por tiempo determinado, o cuando el Fisco haya aceptado la liquidación presentada por el sujeto pasivo u otorgado recibo de pago con efecto cancelatorio.

Otra defensa aplicable ante la retroactividad es la necesidad de que **exista capacidad contributiva** para aplicar el tributo. Esta doctrina de la Corte se desprende del voto por mayoría del precedente Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta (Fallos: 312:2467) -ver análisis *ut supra* en el apartado “No confiscatoriedad y capacidad contributiva”-.

No obstante la decisión mayoritaria, vale destacar el voto en disidencia del Dr. Fayt, que fue adoptado con posterioridad en la causa Horvath, Pablo. Según lo indicado en el octavo considerando, la actora no produjo una prueba concreta y circunstanciada para demostrar la confiscatoriedad que alega. Además, agrega que “no cabe exigir que la ley deba contener alguna presunción expresa para que tal prueba sea exigible”.

Luego, expresa que no configura un obstáculo constitucional que la ley no indique la necesidad de que los bienes gravados permanezcan en el patrimonio del sujeto alcanzado al momento de sanción. Se debe a que “las mutaciones patrimoniales no son por sí motivo suficiente para excluir los tributos que han correspondido a los titulares de los patrimonios en las ocasiones que la ley señale.” Así concluye que no se afecta el derecho de propiedad.

Por último, cabe mencionar la doctrina emanada del antecedente Horvath, Pablo (Fallos: 318:676). Allí se establece como defensa que, en caso de presunciones establecidas por la norma tributaria, la prueba del contribuyente puede orientarse a **destruir esa presunción y demostrar que disminuyó la capacidad contributiva** tomada como base. Por otra parte, también debe probar de forma concreta y circunstanciada la confiscatoriedad.

Este caso se trataba de un reclamo para obtener la restitución de importes abonados en concepto del “ahorro obligatorio”, el cual la actora consideraba inconstitucional. Alegaba que resultaba confiscatorio por superposición de la base imponible, ya gravada por el impuesto a las ganancias y al patrimonio neto. Las sumas a ingresar se determinaban sobre la capacidad de ahorro, que la ley presumió en base a la ganancia neta, capitales imponibles y patrimonio neto del ejercicio fiscal anterior, con los ajustes establecidos en su texto.

En cuanto al agravio del carácter retroactivo de la ley, el Máximo Tribunal indica que tomar como base del tributo la situación impositiva del contribuyente del período anterior “no autoriza a sostener que la obligación tributaria de dicha ley se retrotraiga a ese período, ni constituya un gravamen adicional a los pagados en él”. Se debe a que dicha obligación “corresponde a los ejercicios en los que debió ser cumplida, y recae sobre una capacidad contributiva cuya subsistencia en ese momento presumió el legislador”.

Asimismo, considera que “la presunción establecida por la ley resulta razonable, toda vez que toma en consideración una inferencia lógica” a partir de las declaraciones juradas de los contribuyentes -o determinación por el Fisco-. Se trata de una modalidad de determinación del gravamen, que se basa en la facultad amplia y discrecional del legislador.

Sin embargo, esta presunción podría haber sido destruida por la actora a través de “una detallada exposición de la situación patrimonial y rentística del contribuyente en el período base y su comparación con la de los ejercicios siguientes”. Dado que el contribuyente no aportó prueba en tal sentido ni acreditó el perjuicio por la aplicación de la ley, la Corte consideró inadmisibles los planteos y confirmó el pronunciamiento apelado.

c) Legalidad para la creación de tributos

- **Definición del principio de legalidad (art. 4, 17, 19, 52 y 75, inc. 1 y 2 CN).**
- **Importancia de la creación y modificación de elementos esenciales de los tributos por ley como requisito de validez.**

El **principio de legalidad** o reserva de ley significa que “no puede haber un tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*)” (García Vizcaíno, 2014, cap.

VI, punto 3.3.1). Se encuentra contenido en los art. 4, 17, 19, 52 y 75 inc. 1) y 2) de la CN y rige para impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Según el art. 17 CN, solo el Congreso puede imponer las contribuciones del art. 4 - es decir, aquellas que se aplican a la población de forma equitativa y proporcional-. Esto significa que los impuestos deben crearse por una ley formal sancionada por el Congreso. Implica una forma de proteger el derecho de propiedad de los habitantes ante el poder tributario del Estado, ya que los tributos restringen este derecho al sustraer una parte de la renta o patrimonio (García Vizcaíno, 2014; Villegas, 2001).

Por su parte, el art. 19 CN establece que ningún habitante será obligado a hacer, ni verse privado de algo, si una ley no lo manda. El art. 52 CN establece que corresponde exclusivamente a la Cámara de Diputados la iniciativa de leyes sobre contribuciones. Y el art. 75, inc. 1) y 2) regula los tributos que corresponde establecer al Congreso: derechos de importación y exportación, contribuciones indirectas -facultad concurrente con las provincias- y contribuciones directas -según las condiciones del art. 75 inc. 2-.

Vale destacar que la ley deberá contener los elementos básicos y estructurantes del tributo (Villegas, 2001), para cumplir este principio: 1) cuándo se configura el hecho imponible; 2) sujeto activo; 3) determinación del sujeto pasivo; 4) base imponible y alícuota -*quantum* del tributo-; 5) exenciones.

Según la doctrina de la Corte en *Swiss Medical S.A.* (Fallos: 343:86), el principio de legalidad abarca tanto la creación de tributos como a las modificaciones de los elementos esenciales que lo componen. Agrega que este valladar tampoco cede en caso de delegación legislativa -art. 76 CN-. Así, consideró inconstitucional el art. 25 de la Ley 26682, que delegaba en la reglamentación la determinación del monto de la matrícula a abonar⁷, sin prever alícuota, base imponible ni parámetros mínimos y máximos para su fijación.

Finalmente remarca que: “ni un decreto del Poder Ejecutivo ni una decisión de la Superintendencia de Seguros de la Nación pueden crear válidamente una carga tributaria ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo” (según Dictamen de la Procuradora, que hace suyo la Corte).

⁷ Se consideró que la matrícula anual que debían abonar los entes de medicina prepaga, dada su naturaleza tributaria, constituía una tasa y por ello aplicaba el principio de legalidad. Se cuestionaba que, a través de una resolución, la Superintendencia de Seguros de Salud fijara el monto de la matrícula.

En el mismo sentido, Villegas (2001) expresa que no se pueden crear ni alterar aspectos esenciales de tributos a través de decretos reglamentarios del Poder Ejecutivo ni resoluciones generales o interpretativas de AFIP. Tampoco podrán delinear aspectos estructurantes, aun existiendo delegación legal.

Asimismo, indica que “ni aún por ley se puede crear tributos o alterarse elementos estructurantes de ellos en forma retroactiva” (Villegas, 2001, pág. 194). Esto se debe a que el principio de legalidad implica que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por una ley anterior a los hechos que alcanzan.

También resulta relevante el principio de legalidad con relación a los reglamentos delegados que dicta el Poder Ejecutivo -art. 76 CN-. Según la doctrina de YPF SE c/ Esso SAPA (Fallos: 335:1227), las atribuciones especiales otorgadas por el Congreso para dictar reglamentos delegados solo pueden subdelegarse en otros órganos o entes de la Administración Pública si la política legislativa fue claramente establecida. No alcanza con invocar una ley genérica para justificar la subdelegación⁸.

Esto se debe a que la delegación es de interpretación restrictiva, ya sea entre órganos de la administración o por delegación de facultades de un Poder a otros. En especial, “cuando se delegan facultades legislativas en órganos del Poder Ejecutivo, en tanto se está haciendo excepción a los principios constitucionales de legalidad y división de poderes”.

d) Igualdad para el distinto tratamiento entre bienes del país y del exterior

- *Definición del principio de igualdad (art. 16 CN).*
- *Doctrina de la CSJN acerca de la definición de categorías para exigir tributos.*

El **principio de igualdad** o de “isonomía” se encuentra consagrado en el art. de la 16 CN. Establece que todos los habitantes son iguales ante la ley, y que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas.

Vale destacar que este principio no se refiere a la igualdad numérica -es decir, que cada habitante pague lo mismo-, sino a la igualdad de capacidad contributiva (García Vizcaíno, 2014). Agrega Giuliani Fonrouge (2004) que no se trata de una regla férrea, ya que permite formar categorías, siempre que sean razonables. La finalidad es asegurar el

⁸ En el caso, se consideró que no existía habilitación legislativa para que el Poder Ejecutivo subdelegue las facultades otorgadas -por las leyes 17319 y 17597- en materia de fijación de precios de combustibles. Por lo cual, no correspondía la ratificación retroactiva de la resolución 439/83, dictada por un órgano incompetente.

mismo tratamiento a sujetos en situaciones análogas, excluyendo distinciones arbitrarias, injustas u hostiles contra determinadas personas o categorías de personas (Villegas, 2001).

Asimismo, Giuliani Fonrouge (2004) señala que el concepto de igualdad puede analizarse desde tres puntos de vista: a) igualdad en la ley, implica que no puede incluir discriminaciones arbitrarias; b) igualdad por la ley, busca una igualación a través de distribución de riquezas; c) igualdad ante la ley, el Fisco no puede realizar discriminaciones que no se encuentren en la ley.

Con respecto a la doctrina de la Corte, del caso Bayer SA c. Provincia de Santa Fe (Fallos: 340:1480), surge que la definición de categorías y clasificaciones para percibir impuestos debe respetar el principio de igualdad. No solo deben recibir el mismo tratamiento los sujetos que se encuentren en la misma categoría, sino también que la clasificación misma debe tener razón de ser, por responder razonablemente a distinciones reales.

También agrega que la garantía del art. 16 CN otorga al Poder Legislativo amplia libertad para agrupar, distinguir y clasificar los objetos de la legislación. Pero, para que resulte válida la clasificación a la luz de este principio, resulta indispensable demostrar que se basó en una diferencia razonable y no en una selección arbitraria.

Asimismo, en el reciente caso Telefónica de Argentina SA (Fallos: 345:1184, voto del Dr. Rosatti), se establece que el principio de igualdad implica equivalencia de trato y no igualitarismo. Esto permite al legislador tratar de distinta manera situaciones que considere diferentes, en tanto las distinciones “no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o disfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importen ilegítima persecución de personas o grupos de ellas”.

Agrega que cada contribuyente debe aportar a sostener la Nación según sus condiciones individuales. Por lo cual, la igualdad ante las cargas públicas se relaciona íntimamente con el deber de fijar contribuciones de forma equitativa y proporcionada -según art. 4 CN-.

Cabe aclarar que el principio de proporcionalidad (art. 4 y 75, inc. 2) de la CN), implica que el monto de los tributos esté en proporción a la capacidad contributiva del sujeto alcanzado. No prohíbe que existan impuestos progresivos, y constituye una equidad vertical por sustentar las reglas a aplicar ante distintas situaciones (García Vizcaíno, 2014).

Por último, según la jurisprudencia de la Corte, puede mencionarse como ejemplos de tributos que establecen categorías respetando -o violando- el principio de igualdad:

1) Malvina Mason de Gil v. Municipalidad de Santa Rosa (Fallos: 195:270): la Corte consideró que los derechos municipales violaban la garantía del art. 16 CN. Establece que la ubicación de la propiedad por sí sola no configura una razón suficiente de diferenciación para formar las categorías de la materia imponible. Algunos fundamentos válidos hubiesen sido el diferente uso de la propiedad, la calidad de la tierra, si está edificada o no.

2) Ana Masotti de Busso y otros v. Provincia de Buenos Aires (Fallos: 207:270): la Corte declaró inconstitucional un adicional de impuesto inmobiliario por violar los art. 4 y 16 CN. Se debe a que se cobraba a condóminos según el valor total del inmueble, sin considerar la porción indivisa que le correspondía.

Aquí no se cuestiona que se establezcan categorías de bienes -según la extensión y valor del inmueble- con distinta magnitud de gravamen, ya que responde a diversas capacidades contributivas. El problema surge cuando esas categorías se forman considerando solo la unidad material del inmueble, ignorando que -al ser un condominio- el valor del bien así computado no refleja la capacidad tributaria de cada dueño.

3) Don Eugenio Diaz Velez contra Provincia de Buenos Aires (Fallos: 151:359): la Corte consideró que el impuesto progresivo sobre la propiedad respetaba las garantías de igualdad, proporcionalidad y equidad. No afecta la igualdad porque la diferencia en la tasa del impuesto se basaba en “diversidad de circunstancias razonables y lógicas con miras a la valuación de la propiedad urbana y rural”⁹.

Concluye que no se viola la igualdad en el impuesto progresivo ya que es uniforme dentro de las categorías que crea. Tampoco afecta la proporcionalidad (art. 4 CN), dado que “mantiene el mismo porcentaje para las grandes divisiones que dan margen a la progresión”.

4) López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero (Fallos 314:1293): se trataba de un adicional de impuesto inmobiliario aplicable sobre propiedades rurales sin mejoras. La CSJN consideró que era válida la diferenciación ya que dependía de la condición de explotación de la tierra, donde la falta de inversiones constituía el hecho imponible.

2.2. Límites políticos. Doble tributación entre distintos niveles de gobierno

Al coexistir entidades dotadas de poder tributario actuando en un mismo territorio, surgen conflictos de atribuciones y derivan en una superposición de gravámenes. Así, existe

⁹ Se trataba de una alícuota fija para propiedades urbanas y alícuotas progresivas que se aplicaban según la valuación de las propiedades rurales.

doble o múltiple imposición cuando “las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario” (Giuliani Fonrouge, 2004, pág. 302).

Nuestro país adoptó la forma representativa federal de gobierno, lo cual genera la coexistencia de tres niveles de gobierno: Nación, provincias y municipalidades. Dado que la Nación tiene poderes restringidos y las provincias se reservan las facultades no delegadas expresamente, se genera superposición en el campo tributario (Giuliani Fonrouge, 2004).

a) Potestades tributarias

- ***Concepto de potestad tributaria y distribución de potestades según la CN.***
- ***Doctrina de la CSJN sobre la confiscatoriedad por presión tributaria global.***

La **potestad tributaria** -o poder tributario- es la facultad que posee el Estado de dictar normas para “crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sujetas, según la competencia espacial estatal atribuida” (García Vizcaíno, 2014, cap.VI, punto 1.2.1). También comprende la facultad de eximir y otorgar beneficios tributarios, tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones.

En cuanto a la distribución de potestades tributarias entre la Nación y provincias, la CN establece (García Vizcaíno, 2014):

a) Derechos de importación y exportación (art. 4, 9, 75 inc. 1, 126), tasas postales (art. 4): potestad exclusiva y permanente de la Nación.

b) Impuestos indirectos (art. 4, 17, 75 inc. 2, 121 y 126) -excepto los aduaneros-: potestad concurrente -es decir, pertenece a la Nación y a las provincias- y permanente.

c) Impuestos directos (art. 75 inc. 2, 121 y 126): potestad exclusiva y permanente de las provincias. De carácter transitorio para el Estado nacional y debe cumplir los requisitos del art. 75 inc. 2): por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan.

Si bien existe una concurrencia entre las facultades de la Nación y las provincias, el propio art. 75, inc. 2) CN establece un régimen de coparticipación de las contribuciones indirectas y directas. Así, se busca evitar gravar una misma realidad económica por más de un nivel de gobierno, o que exista como mínimo una coordinación (García Vizcaíno, 2014).

A partir de la Ley 23548 de coparticipación, se distribuye la recaudado por todos los impuestos nacionales (art. 2), excepto: derechos de importación y exportación; tributos con

distribución regulada por regímenes especiales de coparticipación; impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica o para realizar obras de interés nacional.

Además, tanto la Nación como las provincias adheridas poseen la obligación -junto con sus municipios- de no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales coparticipados (art. 8 y 9, inc. b). Tampoco gravarán las materias imponibles alcanzadas por dichos tributos. Se excluyen: impuestos provinciales sobre propiedad inmobiliaria, ingresos brutos, automotores, sellos, transmisión gratuita de bienes y tasas retributivas de servicios.

En cuanto a los impuestos patrimoniales, se clasifican como contribuciones directas. Según lo analizado, son potestad de las provincias, salvo que lo asuma la Nación y en ese caso aplica la limitación de impuestos análogos coparticipables -art. 9 inc. b), Ley 23548-.

Pero este límite no aplicaría al caso: aunque la contribución territorial provincial es análoga al impuesto bienes personales, este último no es coparticipable porque posee un régimen especial de distribución -art. 30 Ley 23966-. Lo mismo ocurre con el aporte solidario, que no es coparticipable por contar con afectación específica -art. 7 Ley 27605-.

Esto lleva a que el contribuyente no pueda plantear la analogía como defensa, y se enfrenta al problema de la superposición de tributos. En este punto, cabe analizar si resulta posible alegar confiscatoriedad por presión tributaria global.

Indica Villegas (2001) que esta presión se produce por la concurrencia de gravámenes establecidos por los distintos niveles de gobierno, que no suelen considerar la intensidad con la que aplican tributos análogos los restantes fiscos.

Sin embargo, el contribuyente cuenta con una sola capacidad contributiva, a pesar de manifestarse de diversas formas que dan lugar a múltiples tributos. Esto hace que todos los tributos que recaigan sobre el sujeto tengan incidencia sobre un único patrimonio alcanzado. Si la concurrencia impositiva excede los límites razonables, viola el derecho de propiedad: sea por disminución el patrimonio o impedirle generar ingresos (Villegas, 2001).

Con respecto a la doctrina de la Corte, vale destacar el antecedente de Gómez Álzaga, Martín Bosco (Fallos: 322:3255). En el caso, el actor plantea la inconstitucionalidad por confiscatoriedad que le produce un conjunto de tributos nacionales y provinciales: impuesto a los capitales, impuesto inmobiliario, adicionales de emergencia, tasas viales y municipales.

Si bien la Corte habilitó la instancia del recurso, consideró que no se encontraba debidamente probada la confiscatoriedad y establece principios básicos para casos similares:

- a) el carácter confiscatorio de los tributos debe relacionarse con el valor real y actual del bien o su potencialidad productiva; b) esta apreciación de una situación fáctica

no debe surgir de una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación sino de la comprobación objetiva de los extremos indicados precedentemente; y c) la acreditación del agravio constitucional debe ser clara y precisa, eso es, inequívoca.

Además, al explicar cómo la actora no cumple con las exigencias mencionadas, se puede extraer la forma en que podría defenderse un contribuyente en situación similar:

- ofrecer elementos de prueba para acreditar el valor real de los bienes -campos-.
- para demostrar su explotación racional, debería considerar todos los rendimientos obtenidos. Esto es, por la producción granadera y agrícola y el lucro cesante reconocido por las tierras aprovechables inundadas.
- no debe considerar las tasas e impuestos como gastos, para medir el resultado de la explotación.
- la pericia del experto debe considerar la potencialidad productiva, y no la producción denunciada por el actor, para establecer la racionalidad de la explotación.

3. IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS SOBRE LA RENTA

A partir de la resolución general 5248/2022, el Fisco estableció -por única vez- un pago a cuenta extraordinario del impuesto a las ganancias aplicable a personas jurídicas que cumplan ciertos parámetros. Según el art. 1, estos parámetros son:

- 1) el monto del impuesto determinado de la declaración jurada del 2021 -para ejercicios cerrados entre agosto y diciembre 2021- o 2022 -para ejercicios cerrados entre enero y julio 2022- sea igual o mayor a \$100.000.000, o
- 2) el monto del resultado impositivo de la declaración jurada del 2021 o 2022 -según el punto 1) precedente-, sin aplicar la deducción de los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores, sea igual o mayor a \$300.000.000.

En cuanto a la forma de cálculo del pago a cuenta, existen dos métodos (art. 3). Los sujetos alcanzados cuyo importe según art. 3, inc. a) RG 5211 -impuesto determinado del período anterior menos retenciones, percepciones, pagos a cuenta, regímenes de promoción, impuesto sobre combustibles líquidos- sea mayor a \$0, deberán aplicar un 25% sobre dicho importe. El resto, deberá aplicar un 15% sobre el resultado impositivo del período anterior sin deducir los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores.

Aquí se encuentra uno de los principales puntos de conflicto del pago a cuenta, y es la **imposibilidad de deducir quebrantos impositivos de ejercicios anteriores**. Esto afecta al contribuyente de dos formas. Primero, porque determina que resulte alcanzado por el pago

a cuenta -según el art. 1- a pesar de no tener impuesto determinado en el período anterior. Si el resultado impositivo del ejercicio resulta absorbido por los quebrantos acumulados, se estará realizando un ingreso a cuenta que no podrá computarse por ser nulo el impuesto.

En segundo lugar, modifica la base de cálculo del pago a cuenta al no permitir el cómputo de quebrantos ni descontar los conceptos del art. 3, inc a), RG 5211. Esto provoca “situaciones de desigualdad manifiesta en el tratamiento para sujetos en igualdad de condiciones” (Schwartzman, 2022, pág. 6). Además, considera una base ficticia para calcular el pago a cuenta, lo cual resulta irrazonable por modificar la aplicación de la ley del impuesto a las ganancias y de procedimiento tributario (Schwartzman, 2022).

Otro aspecto controvertido es la **prohibición de aplicar el mecanismo de compensación de saldos a favor** -según art. 1, RG 1658- para cancelar el pago a cuenta (art. 6, RG 5248). Así, se fuerza a una aplicación divergente de la ley de procedimiento tributario, ya que se prohíbe computar los saldos a favor de libre disponibilidad (Schwartzman, 2022).

En cuanto a la posibilidad del contribuyente de solicitar la **reducción del pago a cuenta** extraordinario, por considerar que excede el impuesto a ingresar, **no se encuentra permitida**. Según el art. 7, RG 5248 las sociedades alcanzadas no podrán considerar este pago a cuenta dentro de la estimación practicada para la opción de reducción de anticipos del título II, RG 5211 o la RG 5246. Si bien podrá solicitar la reducción de anticipos, en la estimación no deberá considerar al anticipo extraordinario (Amaro Gómez, 19/09/2022).

Vale aclarar que -según el art. 2, RG 5248- este pago a cuenta será computable en los términos del art. 27 de la Ley 11683. Esto significa que podrá generarse un saldo a favor de libre disponibilidad en caso de que no lo absorba el impuesto determinado. A su vez, este saldo podrá compensarse con otros impuestos nacionales o solicitarse su devolución según RG (DGI) 2224 (Amaro Gómez, 06/09/2022).

Se puede concluir que, ante la imposibilidad de reducir el importe del pago a cuenta o compensarlo con saldos a favor, una alternativa del contribuyente será pagarlo. Si bien luego podrá compensarlo con otras deudas o solicitar su devolución, deberá necesariamente esperar a que venza la declaración jurada del período para hacerlo y someterse a la desvalorización monetaria. La otra vía sería no abonarlo e iniciar una acción judicial solicitando medida cautelar antes del vencimiento del pago a cuenta (Schwartzman, 2022).

Por último, según se expresa en los considerandos de la norma, busca alcanzar los ingresos extraordinarios de exportadores que se beneficiaron de aumentos de precios internacionales -de *commodities*, alimentos, energía- por la pandemia y la guerra en Ucrania.

También indica que el Estado debe reducir las desigualdades en este contexto de pocas empresas beneficiadas, y redistribuir los ingresos. Sin embargo, se destacan las siguientes críticas (Schwartzman, 2022):

- al no distinguir por actividad, no discrimina entre los sujetos beneficiados por la guerra y la pandemia y los que no se beneficiaron;
- que aumente el ingreso no significa necesariamente que se incremente la rentabilidad, dado que los costos internacionales también crecieron;
- al impedir computar quebrantos para calcular la base del pago a cuenta, desconoce la continuidad de la empresa en marcha. Si bien estos sujetos podrían haberse beneficiado durante la pandemia y la guerra, también pudieron sufrir pérdidas graves en circunstancias similares de períodos anteriores.

4. IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS SOBRE EL PATRIMONIO

Antes de analizar las particularidades de cada tributo, corresponde realizar una aclaración preliminar que aplica para ambos y fue motivo de controversia. Tanto el aporte solidario extraordinario como el temporario comparten la misma naturaleza tributaria, no obstante que la misma se esconde bajo otro *nomen iuris* tales como “aporte”.

Según se desprende de la doctrina de la Corte, en Horvath, Pablo (Fallos: 318:676):

Las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador. [...] no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda [...]

De esta manera, el nombre que otorgó el legislador de “aporte” no resulta relevante, en tanto **la figura legal instaurada constituye un impuesto** nacional que recae sobre la totalidad de bienes de las personas (Diez & Ruetti, 2021). Es un impuesto porque se trata de una obligación que impone el Estado coactivamente, a través de una ley y con destino específico (Tozzini, 2021). Esto implica que corresponderá evaluar el tributo a la luz de los principios constitucionales tributarios para limitar posibles abusos sobre la propiedad.

4.1. Ley 27605: aporte solidario y extraordinario

Un aspecto cuestionable del tributo bajo análisis es su **carácter de emergencia y por única vez**, según el art. 1 de la Ley 27605. Según Diez y Ruetti (2021), la emergencia se relaciona con la potestad tributaria limitada que posee la Nación para establecer impuestos directos. De esta manera, se busca cumplir con las exigencias impuestas en el art. 75, inc 2) CN: por tiempo determinado y siempre que el bien general del Estado lo exija.

Otro enfoque de la emergencia se vincula con la coyuntura económica que generó la emergencia sanitaria, que lleva al Estado a tomar medidas urgentes para asegurar la recaudación -según fundamentos del proyecto de ley-. Sin embargo, por aplicación del principio de juridicidad no sería posible violar las garantías y principios constitucionales por el argumento de la emergencia económica (Sferco, 2021).

En cuanto a que se exija por única vez, la doctrina considera que tal vez esto no resulte así (Diez & Ruetti, 2021; Tozzini, 2021). Se debe a que existen antecedentes en nuestro país de tributos creados con dicha modalidad (o con plazo corto de vigencia), la cual no resultó respetada. Así pueden citarse como ejemplos el impuesto sobre los bienes personales, el impuesto sobre débitos y créditos, y se verifica también en el actual proyecto de ley de aporte solidario y temporario.

Otro aspecto controvertido del aporte es su **superposición con el impuesto sobre los bienes personales**. Según establece el art. 2 de la Ley 27605, el aspecto objetivo variará según el sujeto alcanzado sea residente o no residente. Mientras que los primeros se encontrarán alcanzados por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, los últimos solo lo estarán por sus bienes en el país. En ambos casos, deberán computarse los bienes que poseían los sujetos al 18 de diciembre de 2020 (entrada en vigencia de la ley).

Con respecto a los bienes alcanzados, serán aquellos que se encuentran comprendidos en la ley del impuesto sobre los bienes personales. Se tomará en cuenta la valuación según dicha ley, sin considerar exenciones ni deducciones de mínimo no imponible.

También se considerarán las participaciones directas o indirectas en sociedades u otros entes para los sujetos residentes, según el art. 3 de la Ley 27605. En ese caso, los sujetos deberán declarar como propios y sumar a la base de cálculo, los bienes aportados conforme su porcentaje de participación (art. 2, Decreto 42/2021). Esta disposición resulta contraria a la naturaleza del impuesto, ya que incluye activos de los cuales no son titulares las personas y no demuestran su capacidad contributiva (Diez & Ruetti, 2021).

Por lo tanto, según Diez y Ruetti (2021) el aporte funciona como un adicional del impuesto sobre los bienes personales, del cual copia sus elementos estructurales, pero amplía la base de imposición y aumenta considerablemente las alícuotas. Así, el contribuyente deberá presentar en 2021 dos declaraciones juradas para abonar dos impuestos que alcanzan todos sus bienes -al 18/12 y al 31/12/20- con alícuotas progresivas que pueden llegar al 7%.

Además, se suma el agravante de que el contribuyente se encuentra impedido de cancelar el aporte a través del mecanismo de compensación del art. 1, RG 1658 (art. 8, RG 4930/2021). Así, el Fisco se excede en la reglamentación por apartarse de la ley del tributo y la Ley 11683 -supletoria- que permite la compensación para cancelar obligaciones tributarias (Tozzini, 2021).

En cuanto al **criterio de residencia** que adopta la ley del tributo, pueden mencionarse graves críticas. De acuerdo con el art. 2, el aporte resulta de aplicación para las personas humanas y sucesiones indivisas, ya sean residentes (inc. a) o no residentes (inc. b). Además, según el segundo párrafo del inc. a), se consideran residentes en el país aquellas personas de nacionalidad argentina con domicilio o residencia en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación -art. 19 y 20, Ley 20628 (t.o. 2019 y modif.)-.

Se puede advertir una primera crítica, que es la equiparación a un residente tan solo por contar con domicilio en las jurisdicciones indicadas y tener nacionalidad argentina. Se crea así “una ficción jurídica que no admite prueba en contrario al margen de la realidad y de la ley (LIG) que regula los aspectos relativos a la residencia” (Tozzini, 2021, pág. 5).

Según aclara el tercer párrafo del art. 2, para el requisito de residencia se deberá considerar lo estipulado en los art. 116 a 123 de la Ley del impuesto a las ganancias (t.o. 2019 y modif.), **al 31/12/2019**. Aquí se observa un efecto retroactivo cuestionable, dado que los sujetos que perdieron la residencia en el país luego del 31/12/19, deberán igualmente tributar por la totalidad de sus bienes como si fuesen residentes (Diez & Ruetti, 2021). De esta manera, se ve afectado el principio de capacidad contributiva real y actual.

Asimismo, se afecta el derecho de propiedad de los sujetos, por alterar un estatus adquirido según la ley vigente al 31/12/19, violando también la legalidad por irretroactividad (Tozzini, 2021). Y en el caso contrario, igualmente se observa un efecto ilógico. Aquella persona que adquirió la residencia en el país luego del 31/12/19, quedará alcanzada solo por los bienes del país y no por el resto de bienes situados en el exterior (Diez & Ruetti, 2021).

Por último, se cuestiona del aporte la distinción en la forma de **gravar más onerosamente los bienes del exterior**. Según surge de los art. 4 y 5 de la Ley 27605, se

observa una diferencia en el tratamiento de alícuotas y la estructura de la progresividad entre los bienes del país y del exterior.

Así, las alícuotas para bienes del exterior son más altas: van del 3 al 5,25% vs. 2 al 2,5% para bienes del país. Además, la estructura de la tabla dispone que la alícuota aplicable dependerá del valor total de bienes del país y el exterior, y se aplica de forma progresiva por clases (y no en forma progresiva por escalas). Esto hace que el tributo a ingresar por motivo de los bienes del exterior resulte más oneroso.

Este tratamiento diferencial entre bienes del país y del exterior resulta arbitrario, y trasgrede el principio de igualdad tributaria en tanto “la ubicación de los bienes no es una pauta razonable para establecer una diferencia tributaria tan intensa como la prevista en este impuesto” (Diez & Ruetti, 2021, pág. 6).

Solamente en caso de repatriación de un 30% de moneda extranjera y activos financieros del exterior (art. 6), podrá evitarse esta alícuota más gravosa. Sin embargo, esto también resulta violatorio a la igualdad, dado que puede haber sujetos que no tengan la posibilidad repatriar por no contar con activos financieros (Tozzini, 2021).

Finalmente, esta gravabilidad excesiva junto con la superposición del impuesto sobre los bienes personales, puede afectar el principio de no confiscatoriedad. Para efectuar el planteo ante la justicia, requerirá un análisis concreto en cada caso y es cuestión de hecho y prueba para el contribuyente (González, 2020). El sujeto podrá acompañar el escrito inicial de un informe profesional contable que sustente su planteo, ratifique la confiscación observada y se expida sobre los elementos de prueba (Ciancaglini & Caserio, 2021).

4.2. Proyecto de ley: aporte solidario y temporario

En lo que respecta al objeto y sujetos del tributo (art. 2 y 3 del proyecto), el tributo bajo análisis cuenta con una redacción idéntica al aporte extraordinario. La única diferencia es que considera un tope de \$320 millones como mínimo exento para no resultar alcanzado por el aporte (el extraordinario toma \$200 millones). Por lo cual, corresponde remitirse a las críticas realizadas *ut supra* en el apartado 4.1 respecto a la **superposición con bienes personales** y el **criterio de residencia**.

También se mantiene la distinción en la forma de **gravar más onerosamente a los bienes del exterior**, otorgando la opción de repatriación para atenuar la alícuota diferencial (art. 6). Hay una diferencia, y es que las alícuotas son levemente inferiores respecto al aporte extraordinario. Para bienes del país van del 1,5 al 2,75% (art. 4) y para bienes del exterior,

2 al 4,25% (art. 5), y los montos de la tabla se actualizarán según el Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER). Esto resulta razonable dada la vigencia del tributo.

A diferencia del aporte extraordinario, que era de pago único, se establece que este aporte tendrá **vigencia por 10 años y puede ser prorrogable** mientras se prolongue el programa de repago de la deuda con el Fondo Monetario Internacional (FMI). Este aspecto resulta cuestionable, dado que -por ser un impuesto directo- debe contar con un plazo determinado. Además, se suma la falta de seguridad jurídica que implica para el contribuyente que “pueda ser prorrogable”.

En cuanto al **carácter de emergencia**, también resulta invocado dentro de los fundamentos del proyecto de ley del aporte. Se hace mención del contexto complejo de endeudamiento con el FMI y la dificultad de cumplir con el pago de capital e intereses. Justifica que los sectores de la sociedad más pudientes deben sostener el financiamiento público para recuperar la economía. Sin embargo, como se comentó *ut supra*, esta emergencia no puede pasar por alto las garantías constitucionales de los contribuyentes.

Por último, se destaca como diferencia que lo recaudado por este tributo **se distribuirá en función a la ley 23548** de coparticipación federal de impuestos. Esto conllevaría a que rija la prohibición de impuestos análogos establecida en esa ley, de modo que quitará la posibilidad a las provincias y municipios de ejercer su potestad tributaria en la materia imponible alcanzada. Con lo cual, sería otra forma de defensa que tendría el contribuyente en caso de excesos ante el establecimiento de nuevos tributos.

5. ACCIONES Y RECURSOS QUE PODRÍAN ADOPTAR LOS CONTRIBUYENTES

- *Procesos constitucionales: acción de amparo y acción declarativa de certeza. Medidas cautelares: prohibición de innovar y medida cautelar autónoma. Requisitos para su procedencia.*
- *Sentencias a favor y en contra de los contribuyentes en materia del aporte solidario y extraordinario y el pago a cuenta extraordinario del impuesto a las ganancias.*

Existen dos situaciones diferentes con respecto a las acciones y recursos que pueden adoptar los contribuyentes. La que se analizará a continuación, ocurre cuando se busca evitar el pago del tributo: se trata de medidas preventivas. La otra situación, que no se tratará en el presente trabajo, comprende la repetición de lo abonado.

Dentro de los procesos constitucionales, se encuentra la **acción de amparo** regulada por el art. 43 CN y la Ley 16986. Esta acción es procedente si: a) existe violación manifiesta

de derechos y garantías constitucionales -o reconocidos por un tratado o ley-; y b) no existe otra vía más idónea¹⁰. De verificarse los requisitos, el juez podrá declarar en el caso la inconstitucionalidad de la norma en la cual se basa el acto u omisión lesiva.

Así pues, los recursos ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) no son un medio más idóneo que la acción de amparo. Se debe a que, según el art. 185 de la Ley 11683, la sentencia del TFN no podrá pronunciarse acerca de la constitucionalidad de leyes tributarias y sus reglamentaciones -excepto exista jurisprudencia de la CSJN en tal sentido-.

Vale aclarar que el otorgamiento o rechazo del amparo dependerá de las interpretaciones que realicen los jueces con respecto a que la afectación sea manifiesta y qué garantías constitucionales fueron lesionadas.

Asimismo, entre los procesos constitucionales puede mencionarse la **acción declarativa de certeza** -también llamada acción meramente declarativa-, establecida por el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial (en adelante “CPCCN”). Para que proceda la acción, se requiere: a) la falta de certeza produzca un perjuicio o lesión actual al actor; b) inexistencia de otra vía legal para cesar inmediatamente la incertidumbre.

Por regla general, esta acción no aplicaría para tributos nacionales regulados por la Ley 11683 de procedimiento tributario, ya que allí se contemplan vías alternativas para cesar la incertidumbre. Sin embargo, esta regla no rige para planteos de inconstitucionalidad. Con lo cual, “no existe impedimento para que la acción declarativa se oriente a obtener una declaración de inconstitucionalidad” (Casás, 2008, pág. 385).

Cabe destacar que la regla *solve et repete* no es un requisito para interponer la acción declarativa, pero esto no implica que el Fisco se encuentre impedido de realizar el cobro compulsivo del tributo (Casás, 2008).

Así pues, para evitar que el Fisco ejecute la deuda durante el transcurso del proceso -hasta el dictado de la sentencia-, el contribuyente deberá obtener tutela cautelar a través de una **medida de no innovar**. A través de esta medida, “se ordena a una de las partes que se abstenga de alterar, mientras dure el proceso, la situación de hecho o de derecho existente en un momento determinado” (Palacio, 2016, cap. XXXIV, punto 476).

Según el art. 230 del CPCCN, la prohibición de innovar requiere que: a) el derecho sea verosímil; b) exista peligro en la demora; c) la cautela no pueda obtenerse por medio de

¹⁰ En ese sentido, que exista un remedio administrativo o judicial no implica que torne inadmisibles las acciones de amparo (Palacio, 2016), sino que el mismo deberá ser más apto o eficaz para satisfacer el reclamo.

otra medida precautoria. También requerirá que la parte solicitante preste la correspondiente contracautela (art. 199 CPCCN), cuyo monto graduará el juez según las circunstancias del caso y la verosimilitud del derecho.

Además de los requisitos mencionados, se deberá considerar lo estipulado en la Ley 26854, que rige las medidas cautelares en las causas en las que es parte o interviene el Estado. Para estos casos, se agregan dos requisitos más a cumplir: d) la no afectación de un interés público; e) que la medida solicitada no tenga efectos jurídicos o materiales irreversibles.

También se encuentra la **medida cautelar autónoma**, regida por el art. 230 del CPCCN y la Ley 26854. Consiste en solicitarle al juez que “ordene la suspensión de los efectos del acto administrativo recurrido hasta que la administración resuelva el recurso que agota la vía en un sentido o en otro” (Dodda, 2013, pág. 237).

Con respecto a su admisibilidad, aplican los requisitos analizados previamente y el art. 13, inc. 2 de la Ley 26854: a) demostrar que solicitó la suspensión de los efectos del acto ante la Administración y la decisión fue adversa, o b) que transcurrieron 5 días desde la solicitud sin respuesta.

Vale destacar que la doctrina de la Corte ha resultado restrictiva con respecto a las medidas cautelares suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales. Esto se debe a que generan perjuicio social por afectar los ingresos públicos, por lo cual los jueces deben contribuir a eliminar o disminuirlas -Firestone de la Argentina SAIC (Fallos: 313:1420)-.

Sin embargo, esto no significa que sea imposible la suspensión de los efectos de los actos del Fisco. Sino que deberá basarse en “un estudio serio, detallado y convincente de los defectos insalvables que dicho acto tenga -apreciables aún desde la limitada perspectiva de análisis que brinda el proceso cautelar-” (Casás, 2008, pág. 387).

Finalmente, en lo que respecta a las costas aplica el principio general del art. 68 CPCCN: deberán ser abonadas por la parte vencida en el juicio. Sin embargo, admite que el juez la exima total o parcialmente¹¹ de dicho pago “siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad” (2° párr.).

5.1. Sentencias a favor del contribuyente

¹¹ Algunos ejemplos de aplicación de la eximición son: en cuestiones jurídicas complejas, cuando existe jurisprudencia contradictoria o modificada recientemente, o con la aplicación de leyes nuevas (Palacio, 2016).

Causa	Tributo	Fuero	Fecha
Rosenzvit, Darío Javier	Aporte solidario y extraordinario	Juzgado Federal San Juan - N° 2	14/4/2021

- Vía procesal: acción declarativa de certeza y medida cautelar de no innovar
- Agravios: 1) **Confiscatoriedad**: el impuesto absorbe -sumado al imp. a las ganancias y bienes personales- el 58,29% de las rentas generadas por los activos gravados.
2) **Afectación principio razonabilidad**: la interpretación del Fisco es arbitraria, porque considera la residencia del contribuyente al 31/12/19 y no al 18/12/20 (promulgación de la Ley 27605). **Afectación principio de reserva de ley**: por ampliar y modificar el hecho imponible por vía reglamentaria, dado que resultan alcanzados por sus bienes en el exterior sujetos no residentes al 18/12/20.
3) Se otorga un **efecto retroactivo a la ley** que afecta sus garantías constitucionales: principio de legalidad, certeza, seguridad jurídica, razonabilidad, derecho de propiedad, jerarquía constitucional del convenio entre Argentina y Uruguay.
- Decisorio: decretar medida cautelar de no innovar a favor del contribuyente y ordenar a AFIP que se abstenga de aplicar la Ley 27605 o exigir el impuesto hasta que se dicte la sentencia definitiva. Decretar la cautelar bajo caución real de \$1.000.000
- Fundamentos de la sentencia: el actor acredita la **verosimilitud del derecho** invocado, porque demuestra con la documentación aportada su residencia uruguaya y con la certificación contable la confiscatoriedad y duplicidad sobre una misma capacidad contributiva. También acredita el **peligro en la demora**, dado el inminente vencimiento del pago del aporte, que permite iniciar el procedimiento para su cobro.

Causa	Tributo	Fuero	Fecha
Rosenzvit, Darío Javier	Aporte solidario y extraordinario	Cámara Federal Mendoza, sala A	29/7/2021

- Vía procesal: recurso de apelación (contra sentencia que otorga medida cautelar).
- Agravios: 1) Falta de verosimilitud en el derecho. 2) Falta acreditación del peligro en la demora. 3) Falta acreditación de personería. 4) Caución real insuficiente. 5) Plazo de vigencia de la medida cautelar otorgada.
- Decisorio: hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y modificar el resolutivo de la instancia anterior. La medida cautelar se confiere por 6 meses, pudiendo prorrogarse según art. 5 Ley 26854; y la caución real se fija en \$2.600.000
- Fundamentos de la sentencia: **rechaza** el agravio 1) dado que el actor acredita la verosimilitud del derecho según surge de la plataforma fáctica de su residencia. **Rechaza** el agravio 2) porque la RG 4930/2021 permite iniciar el proceso de cobro del aporte a todos los sujetos alcanzados. **Rechaza** el agravio 3) porque AFIP no aporta motivos de hecho o jurídicos por los cuales se considera agraviada. **Hace lugar** al agravio 4), ya que la contracautela regulada por el a quo resulta insuficiente -no considera los bienes del exterior- y debe ser ajustada. **Hace lugar** al agravio 5) por corresponder fijar una vigencia temporal razonable, según art. 5, Ley 26854.

Causa	Tributo	Fuero	Fecha
Intra, Manuel Ulises c/ AFIP	Aporte solidario y extraordinario	Juzgado Federal de Corrientes N° 1	8/8/2022

- Vía procesal: acción declarativa de certeza
- Agravios: la normativa cuestionada (Ley 27605 y su reglamentación) viola garantías constitucionales: derecho de propiedad y principios de no confiscatoriedad, igualdad en materia tributaria, razonabilidad y capacidad contributiva.
- Decisorio: hacer lugar a la acción promovida y declarar la inconstitucionalidad de la aplicación al caso particular de la Ley 27605. Ordenar a AFIP abstenerse de aplicar las disposiciones de la ley o exigir el impuesto. Costas por su orden.
- Fundamentos de la sentencia: el aporte solidario constituye un verdadero impuesto, dada su naturaleza tributaria, por lo cual aplican los principios constitucionales tributarios. Considera que la norma impugnada viola el derecho de propiedad y principios de no confiscatoriedad, razonabilidad y capacidad contributiva. Así quedó demostrada la confiscación con la pericia y documentación contable, que el aporte absorbería el 118.658,78% de la renta total del actor en 2020.

Causa	Tributo	Fuero	Fecha
Pecom Servicios Energía S.A.	Pago a cuenta extraordinario IG	Juzgado Fed. de Primera Instancia en lo Civil, Com. y Cont. Adm. N° 2	23/10/2022

- Vía procesal: acción declarativa de certeza y medida cautelar de no innovar interina
- Agravios: 1) El Fisco realiza una presunción en términos absolutos para calcular el anticipo extraordinario, y no considera la capacidad contributiva exteriorizada en 2021. Esto resulta arbitrario, dado que el resultado impositivo tomado como base de cálculo fue absorbido en su totalidad por quebrantos computables. El monto de los quebrantos acumulados trasladables asciende a casi 3 veces ese resultado impositivo. 2) La normativa vulnera el principio de reserva de ley y derecho de propiedad, porque no admite el cómputo de créditos y débitos bancarios -que representan 1,5 veces el anticipo exigido-.
- Decisorio: ordenar como medida interina a AFIP abstenerse de realizar acciones tendientes al cobro del anticipo extraordinario, reflejar en los sistemas deuda por dicho concepto, obstaculizar regímenes promocionales o aplicar sanciones. Vigencia hasta tanto recaiga resolución sobre el pedido de medida cautelar.
- Fundamentos de la sentencia: el vencimiento de la primera cuota del anticipo extraordinario opera en el corto plazo, lo cual entorpece la decisión en tiempo oportuno sobre la viabilidad de la pretensión. Por un elemental deber de prevención, sin analizar la procedencia de la cuestión debatida, se ordena la medida. Respecto la contracautela, se estima suficiente la caución juratoria prestada en el escrito de inicio.

Causa	Tributo	Fuero	Fecha
Jose Cartellone Construcciones Civiles S.A.	Pago a cuenta extraordinario IG	Juzgado Federal de Mendoza N° 4	26/10/2022

- Vía procesal: medida cautelar autónoma
- Agravios: 1) Está probado que la empresa no tuvo ganancias en 2021, ni en 2022 - por arrastre de quebrantos-, y posee una grave situación financiera que generó la apertura del concurso preventivo en 08/2021. Según el informe especial con la proyección del 2022, el resultado impositivo quedará totalmente absorbido por el quebranto acumulado y aún persistirá un quebranto trasladable.
2) La norma altera ilegítimamente el modo de liquidación del impuesto a las ganancias, dado que no admite el cómputo de quebrantos. Resulta arbitraria y desconoce su verdadera capacidad contributiva. Se vulneran los principios de reserva de ley, capacidad contributiva, igualdad, proporcionalidad y derecho de propiedad.
- Decisorio: hacer lugar a la medida autónoma solicitada, suspender los efectos de la resolución impugnada y ordenar a AFIP abstenerse de reclamar la deuda, hasta agotar la vía administrativa. Contracautela de \$71.630.908 (40% de la deuda). Límite temporal de la medida: 6 meses o hasta agotar la vía administrativa. La peticionante debe interponer demanda judicial dentro de los 10 días siguientes a la notificación del agotamiento de la vía administrativa. Costas a la demandada perdidosa.
- Fundamentos de la sentencia: AFIP no resolvió la solicitud de reducción a cero del anticipo extraordinario ni suspendió la RG 5248 hasta la resolución del reclamo - como fue solicitado-, y en principio basta para el **otorgamiento de la suspensión** vía judicial. Con respecto al **interés público** comprometido, la suspensión pretendida no lo afecta, ni genera efectos jurídicos o materiales irreversibles, dado que depende de la prontitud del Fisco en resolver la cuestión. Se trata de una mera postergación temporal de la ejecución de las resoluciones impugnadas. En cuanto al planteo de **inconstitucionalidad**, considera prematuro pronunciarse al respecto en tanto la actora obtuvo la protección cautelar en instancia administrativa.

5.2. Sentencias en contra del contribuyente

Causa	Tributo	Fuero	Fecha
Yege, Ana María	Aporte solidario y extraordinario	Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 11	2/5/2021

- Vía procesal: acción declarativa de certeza y medida cautelar de no innovar
- Agravios: 1) **Confiscatoriedad**: el tributo supera la renta obtenida durante 2020 y la obliga a desprenderse de activos para afrontarlo, afectando su derecho de propiedad y capacidad contributiva.
2) Afecta principio de **igualdad** ante la ley, porque no tiene en cuenta el patrimonio neto del contribuyente ni su capacidad económica.
3) Castiga los patrimonios ubicados en el exterior con cuotas más gravosas.
4) Afecta la **libertad de usar y disponer** libremente de los **bienes**, al establecer que los fondos repatriados deban permanecer bancarizados hasta el final del ejercicio.
- Decisorio: denegar la cautelar solicitada.

- Fundamentos de la sentencia: la actora no demuestra en su escrito inicial la imposibilidad para afrontar el pago del tributo, por lo cual no se acredita el **peligro en la demora**. Tampoco se acredita la **verosimilitud del derecho**, dado que el examen de inconstitucionalidad de la ley 27605 y la confiscatoriedad alegada son cuestiones complejas cuyo tratamiento excede el proceso cautelar.

Causa	Tributo	Fuero	Fecha
Fay, Eduardo Santiago	Aporte solidario y extraordinario	Cámara Contencioso Adm. Federal, Sala I	12/7/2022

- Vía procesal: acción declarativa de certeza y medida cautelar de no innovar
- Agravios: 1) En el pronunciamiento apelado no hubo un análisis de la verosimilitud del derecho, la cual considera acreditada. La norma impugnada vulnera su **derecho de propiedad** y principio de **no confiscatoriedad**, dado que el aporte supera la renta producida en 2020. También afecta los principios de **razonabilidad, igualdad y capacidad contributiva**.
2) Se encuentra acreditado el peligro en la demora ya que AFIP puede ejercer sus facultades desde el vencimiento del aporte. Aporta documentación que acredita la apertura de orden de intervención por el tributo en discusión.
- Decisorio: rechazar la apelación y confirmar la sentencia apelada, con costas.
- Fundamentos de la sentencia: no se acredita el **peligro en la demora**, porque no se verifica la inminencia en el inicio del procedimiento compulsivo de cobro, imposición de sanciones o denuncia penal tributaria. Requiere transitar el procedimiento determinativo previo y, de las constancias aportadas, el proceso de fiscalización se encuentra en estado inicial. Además, el Fisco no puede trabar por sí embargos preventivos o inhibición de bienes, sino que deben ser solicitadas al juez competente y brindar razones fundadas. Por no acreditarse el peligro en la demora alcanza para rechazar la cautela peticionada, y no resulta necesario examinar la verosimilitud en el derecho ni las restantes quejas.

Causa	Tributo	Fuero	Fecha
R. M., S. c/ EN-AFIP y otro	Aporte solidario y extraordinario	Cámara Contencioso Adm. Federal, Sala I	14/7/2022

- Vía procesal: acción declarativa de certeza y medida cautelar de no innovar
- Agravios: 1) El a quo rechazó la medida cautelar por no existir peligro en la demora. Sin embargo, AFIP inició las fiscalizaciones por cumplimiento del aporte, siendo inminente el procedimiento de determinación de oficio, que intima el pago y permite formular denuncia penal. La apelación ante el Tribunal Fiscal no permite una declaración de inconstitucionalidad, lo cual impide el goce de tutela judicial efectiva.
2) Ilegítima obligación de pagar el aporte, porque las disposiciones de la ley se aplican de forma retroactiva a sujetos no residentes al momento de su sanción. Su

estatus de residente italiano configura un derecho y al ser retroactivamente afectado, vulnera el **derecho de propiedad** y el convenio entre Argentina e Italia.

3) **Confiscatoriedad**: el aporte y el impuesto bienes personales absorben un 62% de la renta obtenida durante 2020 por los bienes gravados y del trabajo personal.

4) Afecta los principios de **igualdad** y capacidad contributiva.

- Decisorio: por mayoría, desestimar los agravios y confirmar el pronunciamiento apelado. Por unanimidad, distribuir las costas en el orden causado.
- Fundamentos de la sentencia: según el **voto mayoritario**, el rechazo de la medida solicitada debe ser mantenido ya que no se configura el peligro en la demora. Aunque el informe contable cuantifica el peso del aporte sobre su renta y patrimonio, la actora no demuestra el grado de perturbación por continuar el proceso sin tutela. Por no acreditarse el peligro en la demora, resulta insustancial examinar la verosimilitud del derecho alegada. Costas en el orden causado por la complejidad de la cuestión debatida y su carácter novedoso.

Según el **voto de minoría**, se acredita la verosimilitud del derecho: AFIP pretende aplicar retroactivamente la norma tributaria (residencia al 31/12/19) y eso afecta el derecho de propiedad. Además, el informe contable aportado es indicio suficiente de los efectos confiscatorios que provoca la norma impugnada. También se acredita el peligro en la demora, por la gravitación económica del aporte sobre las rentas y patrimonio del actor. Vota por conceder la medida cautelar por 6 meses -o hasta dictado de sentencia definitiva-, con caución real del 100% del aporte.

Causa	Tributo	Fuero	Fecha
MSU Energy SA	Pago a cuenta extraordinario IG	Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 1	18/10/2022

- Vía procesal: medida cautelar autónoma
- Agravios: el resultado impositivo -base de cálculo del anticipo extraordinario- es ficticio, dado que fue íntegramente absorbido por quebrantos acumulados. Así, la norma creó una ilegítima ficción para obligar el pago de un anticipo que no podrá imputarse como pago a cuenta del impuesto por los quebrantos acumulados. Según las proyecciones, el resultado impositivo del 2022 será absorbido por quebrantos acumulados -equivalen a 4 veces dicho resultado-. Además, se exige ilegítimamente como “anticipo” una carga tributaria frente a una ausencia de capacidad contributiva.
- Decisorio: rechazar la medida cautelar solicitada.
- Fundamentos de la sentencia: no se encuentran reunidos los recaudos que justifican el dictado de la medida solicitada, ya que no se logró acreditar la verosimilitud del derecho. La cuestión por resolver es compleja y se sustenta en cuestiones de carácter fáctico-jurídico, su análisis excede el restringido marco de conocimiento precautorio. Tampoco se acredita el peligro en la demora, dado que la actora no demostró la existencia de un daño patrimonial que resulte irreparable con posterioridad.

Causa	Tributo	Fuero	Fecha
-------	---------	-------	-------

Greenwind SA	Pago a cuenta extraordinario IG	Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 5	24/10/2022
--------------	---------------------------------	---	------------

- Vía procesal: acción declarativa de certeza y medida cautelar
- Agravios: 1) Viola el **principio de legalidad** en materia tributaria: el nuevo pago a cuenta no reviste las características de un anticipo.
2) Debe pagar los anticipos a pesar de que en el período anterior no debió ingresar el impuesto -fue compensado con quebrantos acumulados-.
3) Viola las garantías constitucionales de **capacidad contributiva** y **razonabilidad**. No permite computar quebrantos y presume sin admitir prueba en contra una ganancia extraordinaria e inesperada del período en curso.
4) Concreto **perjuicio económico** por imposibilidad de computar dicho pago a cuenta contra el impuesto a las ganancias que no se deberá abonar en 2022.
- Decisorio: rechazar la medida cautelar solicitada.
- Fundamentos de la sentencia: las cuestiones planteadas requieren un estudio más profundo, mayor amplitud de debate y prueba, lo cual excede el instituto cautelar. Además, la medida cautelar solicitada implica examinar aspectos que son objeto del litigio, lo cual se encuentra vedado en estas medidas. En cuanto al peligro en la demora, no se acredita en el presente caso.

Causa	Tributo	Fuero	Fecha
Desarrolladora Energética SA	Pago a cuenta extraordinario IG	Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 6	26/10/2022

- Vía procesal: medida cautelar autónoma
- Agravios: 1) Viola el **principio de legalidad** en materia tributaria: el nuevo pago a cuenta no reviste las características de un anticipo, sino que se trata de un impuesto. Características: debe abonarse, aunque el ejercicio anterior no arroje impuesto determinado; prohíbe considerar quebrantos acumulados a efectos de su cálculo; no puede solicitarse su reducción ni compensarse con otros impuestos.
2) Debería pagar los anticipos a pesar de que en el período anterior no debió ingresar el impuesto -por haber sido compensado con quebrantos acumulados-.
3) Según el informe contable acompañado, la suma a ingresar resulta **arbitraria**, ilegal y **confiscatoria**.
- Decisorio: rechazar la medida cautelar solicitada.
- Fundamentos de la sentencia: la cuestión a resolver excede el marco de examen del instituto cautelar, porque requiere un estudio más profundo y mayor debate y prueba. No se acredita el peligro en la demora, dado que la actora no demostró imposibilidad de afrontar el pago del anticipo. Tampoco demuestra que el pago la ponga en desequilibrio económico-financiero, y no pueda remediarse con la sentencia final. Por último, la actora no cumplió la carga de poner en evidencia -de forma circunstanciada, clara e inequívoca- la ilegalidad y arbitrariedad invocadas como fundamento de su pretensión.

6. CONCLUSIÓN

En estos últimos dos años se observa una tendencia en la técnica legislativa en considerar la emergencia como justificación para establecer nuevos tributos. Sea por vía legal -aporte solidario- o reglamentaria -pago a cuenta extraordinario de ganancias-, se crean para cubrir gastos crecientes del Estado en materia de salud y políticas sociales. Así, se busca obtener fondos de forma expedita a través de este tipo de tributos, en lugar de modificar los ya existentes.

El denominador común consiste en alcanzar las rentas o patrimonios que demuestren mayor capacidad contributiva. Si bien en principio esto no sería inconstitucional, la realidad es que muchas veces no se cumple la presunción. En parte se debe a que el legislador realiza presunciones absolutas sobre patrimonios y ganancias extraordinarias, y no considera la realidad económica del sujeto alcanzado ni la presión conjunta de tributos. De allí que el contribuyente deberá esgrimir su defensa y demostrar el grado de afectación al patrimonio.

En función a los antecedentes jurisprudenciales analizados, vale destacar que la mayoría de las sentencias a favor se obtuvieron en tribunales del interior del país. Entre las cuales, una sola se refiere expresamente a la inconstitucionalidad del tributo -es decir, se pronunció sobre el fondo de la cuestión-. El resto, solamente trató la procedencia de la medida cautelar y la adecuada verificación de sus requisitos, sin adentrarse en el fondo.

Por otro lado, se observa que en primera y segunda instancia del fuero contencioso administrativo federal se suelen rechazar los recursos presentados por los contribuyentes. Aquí se encuentra un criterio restrictivo en la concesión de medidas cautelares, siendo rechazadas porque requieren mayor debate y prueba, y no se configura el peligro en la demora. Esto se debe a que el Fisco necesita realizar el proceso de determinación de oficio para exigir el tributo, y el contribuyente tiene instancias para su defensa.

A pesar de las sentencias desfavorables, cabe mencionar el voto minoritario de la sala I de la Cámara Contencioso Administrativa Federal, que se pronunció en favor del contribuyente. El magistrado consideró que procedía la medida cautelar a partir de la demostración de confiscatoriedad que surgía del informe contable. Si bien no fue la decisión adoptada por mayoría, sienta el precedente para que en futuros casos se revierta la tendencia al rechazo, cuando resulte manifiesta la afectación de derechos y garantías.

7. BIBLIOGRAFÍA

7.1. Jurisprudencia judicial

a) Corte Suprema de Justicia de la Nación

Ana Masotti de Busso y otros v. Provincia de Buenos Aires (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 7 de abril de 1947). Obtenido de Fallos: 207:270

Angel Moiso y Cía. S.R.L. s/ apelación (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 24 de noviembre de 1981). Obtenido de Fallos: 303:1835

Bayer SA c. Provincia de Santa Fe s/ acción declarativa de certeza (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 31 de octubre de 2017). Obtenido de Fallos: 340:1480

Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 3 de julio de 2009). Obtenido de Fallos: 332:1571

Don Eugenio Diaz Velez contra Provincia de Buenos Aires sobre inconstitucionalidad de impuesto (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 20 de junio de 1928). Obtenido de Fallos: 151:359

Firestone de la Argentina SAIC s/ recurso de apelación –IVA - medida de no innovar (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 11 de diciembre de 1990). Obtenido de Fallos: 313:1420

Gómez Alzaga, Martín Bosco c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ inconstitucionalidad (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 21 de diciembre de 1999). Obtenido de Fallos: 322:3255

Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición) (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 4 de mayo de 1995). Obtenido de Fallos: 318:676

López López, Luis, y otro v. Provincia de Santiago del Estero (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 15 de octubre de 1991). Obtenido de Fallos: 314:1293

Malvina Mason de Gil v. Municipalidad de Santa Rosa (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 12 de abril de 1943). Obtenido de Fallos: 195:270

Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 19 de diciembre de 1989). Obtenido de Fallos: 312:2467

Swiss Medical S.A. c/ EN - SSS s/ amparo ley 16.986 (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 18 de febrero de 2020). Obtenido de Fallos: 343:86

Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN - AFIP - DGI s/ Dirección General Impositiva (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 25 de octubre de 2022). Obtenido de Fallos: 345:1184

YPF SE c/ Esso SAPA y otros s/proceso de conocimiento (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 3 de julio de 2012). Obtenido de Fallos: 335:1227

b) Cámara de apelaciones

Fay, Eduardo Santiago c/EN – A.F.I.P. – Ley nro. 27605 s/proceso de conocimiento (Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala I, 12 de julio de 2022).

R. M., S. c/ EN-AFIP y otro s/inc de medida cautelar (Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala I, 14 de julio de 2022).

Rosenzvit, Darío Javier c/EN - ME. - AFIP s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad, N° FMZ 1762/2021/1/CA1 (Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, sala A, 29 de julio de 2021).

c) Tribunales de primera instancia

Desarrolladora Energética SA c/ EN-AFIP Resol 5248/22 s/medida cautelar (autónoma) (Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 6, 26 de octubre de 2022).

Greenwind SA c/ EN-AFIP-DGI-Resol 5248 s/proceso de conocimiento (Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 5, 24 de octubre de 2022).

Intra, Manuel Ulises c/ AFIP s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad (Juzgado Federal de Corrientes N° 1, 8 de agosto de 2022).

Jose Cartellone Construcciones Civiles S.A. c/ AFIP-DGI s/ medida cautelar autónoma (Juzgado Federal de Mendoza N° 4, 26 de octubre de 2022).

MSU Energy SA c/ EN-AFIP-Resol 5248/22 s/medida cautelar (autónoma) (Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 1, 18 de octubre de 2022).

Pecom Servicios Energía S.A. c/Administración Federal de Ingresos Públicos s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad (Juzgado Federal de Primera Instancia en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo N° 2, 23 de octubre de 2022).

Rosenzvit, Darío Javier c/EN-ME-AFIP s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad, N° 1762/2021 (Juzgado Federal de San Juan N° 2, 14 de abril de 2021).

Yege, Ana María c/EN-AFIP-DGI-L. 27605 s/proceso de conocimiento (Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 11, 2 de mayo de 2021).

7.2. Doctrina

Amaro Gómez, R. L. (06/09/2022). *¿El anticipo extraordinario a la renta inesperada puede generar un saldo a favor de libre disponibilidad?* Obtenido de Información de interés profesional: Errepar online EOLDC106370A

Amaro Gómez, R. L. (19/09/2022). *Ganancias - Anticipo extraordinario a la renta inesperada: ¿Se puede solicitar la reducción de anticipos?* Obtenido de <https://blog.errepar.com/ganancias-anticipo-extraordinario-a-la-renta-se-puede-solicitar-reduccion-de-anticipos/>

Casás, J. O. (2008). El control constitucional de las leyes tributarias. *Revista jurídica* (25), 355-423. Obtenido de https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2009/07/25_el_control_constitucional.pdf

Ciancaglini, A. A., & Caserio, L. (abril de 2021). Cuestiones generales de la prueba en planteos de inconstitucionalidad por aplicación de la Ley 27605. *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XLII*. Obtenido de Errepar online EOLDC103406A

Diez, H. P., & Ruetti, G. J. (marzo de 2021). Análisis crítico del nuevo “impuesto a la riqueza”. *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*. Obtenido de Errepar online EOLDC103320A

Dodda, Z. A. (octubre/diciembre de 2013). Medidas cautelares: reciente reforma legislativa. Ley 26854, publicada en BO el 30/4/2013. *Revista del Notariado* (914),

235-248. Obtenido de <https://www.colegio-escribanos.org.ar/biblioteca/cgi-bin/ESCRI/ARTICULOS/63702.pdf>

- García Vizcaíno, C. (2014). *Tratado de Derecho Tributario - Tomo I* (Sexta ed.). Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot. Obtenido de <https://next-proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/laley/2014/41701102/v1>
- Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero* (Novena ed., Vol. I). Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- González, M. (octubre de 2020). El principio de no confiscatoriedad en impuestos con fines extrafiscales. A propósito del proyecto de creación del “Impuesto a la riqueza”. *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XLI*. Obtenido de Errepar online EOLDC102309A
- Palacio, L. E. (2016). *Manual de derecho procesal civil* (Vigésima primera ed.). Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot. Obtenido de <https://next-proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/laley/2016/41998136/v1>
- Schwartzman, D. M. (octubre de 2022). El nuevo “pago a cuenta” del impuesto a las ganancias [RG (AFIP) 5248]. *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XLIII*, 933. Obtenido de Errepar online EOLDC106313A
- Sferco, J. M. (junio de 2021). Sobre el desarraigo constitucional del “aporte solidario”. *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XLII*, 551. Obtenido de Errepar online EOLDC103833A
- Tozzini, G. I. (abril de 2021). Análisis de la ley 27605 (aporte solidario y extraordinario) y normas reglamentarias. *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XLII*, 343. Obtenido de Errepar online EOLDC103402A
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Séptima ed.). Buenos Aires: Depalma.

7.3. Marco normativo

- Ley 16986. (BO 20/10/1966). Acción de amparo. Ley reglamentaria.
- Ley 23548. (BO 22/01/1988). Coparticipación federal de recursos fiscales.
- Ley 26854. (BO 29/04/2013). Estado nacional. Medidas cautelares en las causas en las que es parte o interviene. Procesos excluidos.
- Ley 27605 (BO 18/12/2020): Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia.
- Decreto N° 42/2021 (BO 29/01/2021).
- Resolución General AFIP N° 4930/2021 (BO 08/02/2021).
- Resolución General AFIP N° 5248/2022 (BO 11/08/2022).
- Cámara de Diputados. (14/03/2022). Proyecto de Ley de aporte solidario y temporario para mitigar el impacto del endeudamiento con el Fondo Monetario Internacional. (*Expediente Diputados: 0747-D-2022*). Publicado en Trámite Parlamentario N° 15.