

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

**El principio constitucional de no
confiscatoriedad ante la ausencia de límites
constitucionales explícitos**

Posgrado: ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

Alumna: AGUSTINA MARÍA REGO

Tutora: SARA DIANA TELIAS

Introducción	3
El principio de no confiscatoriedad	5
Límite a la afectación del patrimonio para considerar la confiscatoriedad	5
Aporte solidario y extraordinario	7
No confiscatoriedad mediante acción de amparo	7
No confiscatoriedad mediante acción declarativa de certeza	10
Prueba de la confiscatoriedad	13
Importancia de la prueba pericial contable sobre la tasa efectiva del tributo	13
Caso especial de jubilaciones: desvinculación de la prueba de confiscatoriedad.	16
Tributos y confiscatoriedad: presión tributaria global	17
Derecho comparado	19
España	19
Alemania	20
Venezuela	20
Perú	21
Costa Rica	22
Conclusión	23
Jurisprudencia Internacional	26
Jurisprudencia Nacional	26
Corte Suprema de Justicia de la Nación	26
Fallos de cámara	27
Juzgados de primera instancia	27
Doctrina	28

Introducción

Ni la Constitución Nacional ni los tratados internacionales definen o dan parámetros para establecer cuándo un tributo puede ser considerado confiscatorio, lo cual ha sido interpretado por la justicia en el sentido de que la confiscatoriedad se produce cuando se afecta en forma sustancial la renta o el capital de una persona.

La violación del principio de no confiscatoriedad es una cuestión de hecho y prueba.

El objeto del presente trabajo es sistematizar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación para poder apreciar en qué casos y con qué criterios se consideró que se verifica la “afectación sustancial de la renta o el patrimonio”, dado que ese extremo es el que se debe probar en aquellos casos donde el contribuyente alegue inconstitucionalidad por confiscatoriedad con fundamento en el artículo 17 de la Constitución Nacional.

Se analizará la doctrina del máximo tribunal en el impuesto a la renta y en impuestos patrimoniales, así como también planteos de confiscatoriedad por presión tributaria global, entendiendo por tal que surge de la incidencia de tributos nacionales y locales.

Este principio no sólo es aplicable a los impuestos, sino también podría serlo para todo tipo de tributo, es decir, incluyendo tasas y contribuciones especiales, siempre y cuando se logre demostrar la afectación sustancial de la renta o el patrimonio.

Otra cuestión relevante es evaluar si el contribuyente debe realizar una acción de repetición o si tiene la posibilidad de realizar una acción de amparo o una acción declarativa para evitar el pago de aquel tributo considerado confiscatorio hasta el dictado de la sentencia resolutoria.

El desarrollo se complementa con un análisis de derecho comparado entre España, Costa Rica, Alemania, Venezuela y Perú.

La prohibición de confiscatoriedad surge de los tratados internacionales suscriptos por Argentina, así como de la interpretación que la Corte Suprema de Justicia hizo del art. 17 de la Constitución Nacional, referido al derecho de propiedad privada en cuanto establece que “la propiedad es inviolable y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley...”

Del lado de los tratados internacionales sobre derechos humanos que tienen jerarquía constitucional, tal como lo menciona el Art. 75 inc. 22 de nuestra Constitución Nacional., el Pacto de San José de Costa Rica en su Art. 21 establece el derecho a la propiedad privada y menciona que “ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley”.

El principio de no confiscatoriedad

El principio de no confiscatoriedad es aquella garantía que posee jerarquía constitucional que reprime en cierta manera la potestad tributaria del Estado cuando la misma resulta absoluta. Esto culmina en establecer ciertos límites respecto del patrimonio total que resulta legítimo gravar, para que, debido a ello, los particulares tengan libertad en el uso y goce de su propiedad privada, sin resultar este derecho alterado de manera sustancial o directamente menoscabado.

Ya en el siglo XVIII encontramos antecedentes relacionados con la no confiscatoriedad. En este aspecto, la Declaración de Derechos de Virginia de 1776 ha establecido que no se les puede imponer a los hombres “cargas fiscales a sus propiedades ni desposeerles de esas propiedades, para destinarlas al uso público, sin su propio consentimiento, o el de sus representantes así elegidos...”

En este mismo sentido, la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano dictada en Francia en 1789 dispone que “siendo la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie podrá ser privado de ella, a no ser que lo exija evidentemente la necesidad pública, legalmente acreditada...”

La Constitución Española de 1978 contempla expresamente este principio al mencionar textualmente en su Art. 31.1: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

Sin embargo, nuestra Constitución Nacional no establece un límite cuantificable a partir del cual un tributo resultaría confiscatorio, lo cual sí ha sido establecido por la jurisprudencia a lo largo de los años.

No obstante, la no confiscatoriedad resulta ser un principio evaluado en todo el mundo. De esta manera países como España, Costa Rica y Venezuela lo incluyen en sus propias constituciones de manera explícita, algunas de ellas incluso indicando un límite, como se verá en el análisis del derecho comparado.

Límite a la afectación del patrimonio para considerar la confiscatoriedad

Con respecto a este tema, a lo largo del tiempo pueden distinguirse dos etapas en cuanto a sentencias de la CSJN y el principio de la no confiscatoriedad y su cuantificación.

Los primeros fallos abordaron la cuestión en relación con impuestos patrimoniales, mientras que los posteriores comenzaron a abordar el impuesto a la renta.

Previo al año 1945, cuando la Corte fallaba a favor del damnificado por comprobarse la existencia de confiscatoriedad, se obligaba al demandado a devolver íntegramente lo pagado por el contribuyente, ya que la Corte afirmaba que determinar un máximo a la cuantía del tributo, era entrometerse en una actividad a cargo del Poder Legislativo.

Es por ello por lo que en la Causa “Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria: sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la Provincia de Buenos Aires”, y a pesar de que se consideró inconstitucional un impuesto del 50% sobre los bienes recibidos, no se menciona un límite máximo a partir del cual dicho impuesto es considerado confiscatorio. Sin embargo, sí se reconoce que dicho porcentaje sustrae una parte sustancial de la renta, al mencionar, en su considerando 6º: *“sin embargo, y según se ha dicho en las sentencias de 1era y 2da instancia (fs. 45, 89 y sig.); el impuesto del 50% impugnado en el caso sub judice, es una verdadera exacción o confiscación que ha venido a restringir en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar, que la constitución consagra en sus art. 17 y 20 en favor de ciudadanos y extranjeros, toda vez que él alcanza a una parte substancial de la propiedad o a la renta de varios años de capital gravado”*.

A su vez, recurre a lo dicho por la Suprema Corte de los Estados Unidos en su considerando 9º en el cual destaca lo establecido por la misma: *“Si ocurriera alguna vez un caso en que bajo el nombre de impuesto progresivo u en otra forma se imponga una exacción arbitraria y confiscatoria sería la oportunidad de considerar si el poder judicial puede acordar amparo, aplicando los principios inherentes y fundamentales para la protección del individuo, aun cuando no haya para ellos autoridad expresa en la constitución (Knowlton y Moore, 178, U. S. 45)”*.

Como es posible evaluar a partir de lo mencionado, se reconoce en este caso la confiscatoriedad del impuesto, pero no se establece un límite o cuantía a partir del cual se determine dicha confiscatoriedad. Se menciona que el 50% sustrae una parte sustancial de la renta o del capital, pero el demandante queda completamente absuelto del pago de tributo alguno, y no simplemente por aquel excedente en el cual el tributo pasa a ser confiscatorio. Es aquí donde se puede ver con claridad, que el 50% no se estableció como límite.

Siguiendo este sentido, en el Fallo “Gobierno de Italia v. Consejo Nacional de Educación” el Dictamen del Procurador General de la Nación menciona lo siguiente: *“También ha tenido V.E. oportunidad de pronunciarse antes de ahora acerca de la posibilidad de considerar inconstitucional un gravamen cuando excede cierto límite de razonabilidad: pero hasta este*

momento la Corte no ha fijado normas de apreciación general, y por ello, cada caso nuevo ha de juzgarse, no con referencia a una norma anterior y conocida de antemano, sino conforme a lo que sugiera una apreciación prudente de las circunstancias en las cuales se aplique el impuesto”.

Sin embargo, y como contrapartida, se puede observar que en el año 1947 en la *causa* “Jardón Perissé, Rosa v. Provincia de Córdoba” la Corte es clara al establecer, en su considerando 4° que: “...*De manera que en tanto la relación entre el valor de la propiedad y la tasa de la contribución sea razonable, la objeción de confiscatoriedad sólo es admisible si se demostrase que el rendimiento corriente de una explotación económicamente eficiente del fundo en épocas normales, es absorbido por el impuesto en una proporción superior al 33%”.*

Es aquí donde puede verse de manera determinante el límite. Sin centrarnos en el hecho de si la comparación se realizase contra el rendimiento corriente o el esperado, puede observarse a simple vista que la Corte está tildando de confiscatorio a aquel monto que supere dicho límite, y no simplemente indicando que el impuesto es confiscatorio.

Dicha resolución es reafirmada en el considerando 6° cuando la Corte menciona “*que en la solución contraria se impone respecto de los impuestos correspondientes a los años 1939, 1940 y 1941. La proporción que los mismos guardan con la renta presunta – y desde luego con la real, que para estos años se aproxima al promedio de la anterior – supera en efecto ampliamente el límite del 33% establecido por la jurisprudencia de esta Corte, que sería también sobrepasado con respecto a un índice de productividad de alrededor de m\$. 50.000, admisible para el caso de autos”.*

Con la comparativa de estas tres causas, puede confirmarse la evolución del pensamiento de la Corte que se ha mencionado en el origen del texto. Luego del año 1945, el fallo “Jardón Perissé Rosa v. Provincia de Córdoba” es sólo uno de los tantos ejemplos que pueden utilizarse dentro de los cuales la Corte comienza a referirse y tomar como base dicho límite: el tan famoso y comentado 33%.

Es importante destacar el hecho de que, previo al año 1945, si el impuesto era declarado confiscatorio para el caso puntual, el demandado quedaba libre del pago de dicho impuesto, y el Fisco debía devolverle la totalidad del impuesto pagado, en caso de que hubiese existido demanda de repetición por parte del contribuyente.

En contrapartida, años posteriores a 1945 muestran con claridad la utilización del porcentaje como límite, y su consecuencia ha sido que el actor abone hasta dicho porcentaje, devolviéndole aquel monto que lo superase.

Aporte solidario y extraordinario

No confiscatoriedad mediante acción de amparo

Como bien menciona Spisso “*la vigencia de un Estado de Derecho no sólo exige el reconocimiento de los derechos inalienables de la persona, que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana y democrática de gobierno adoptada por nuestra Constitución, sino también la existencia real de garantías que aseguren la vigencia efectiva de tales derechos*”.¹

Previo a la reforma de 1994, nuestra Carta Magna no establecía expresamente garantías efectivas para la protección de los derechos Constitucionales, lo cual sí se establecía por ejemplo en Constituciones provinciales como la de Córdoba (Art. 48).

En 1966 la ley 16986 acoge las garantías respecto de los actos estatales, mientras que el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación lo hace en relación con los actos particulares.

La acción de amparo es una garantía destinada a tutelar los derechos y libertades diferentes a la libertad corporal (la cual está protegida por el hábeas corpus) y procede cuando el acto impugnado es lesivo de los demás derechos y libertades constitucionales.

Esto fue incluido en nuestra Constitución Nacional en el Art. 43 donde se establece: “toda persona puede interponer acción expedita y rápida de amparo, siempre que no exista otro medio judicial más idóneo, contra todo acto u omisión de autoridades públicas o de particulares, que en forma actual o inminente lesione, restrinja, altere o amenace, *con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta*, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley”.

Es decir que, de acuerdo con el artículo mencionado, tendríamos dos requisitos fundamentales para solicitar este recurso:

- Que la arbitrariedad o ilegalidad sea manifiesta
- Que no existan otras vías más idóneas

Ubicándonos en el tema que nos compete, durante el 2020 se aprueba el “Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia”. El mismo establecía, justamente, un aporte extraordinario y por única vez sobre los patrimonios de las personas humanas, que tenía carácter de emergencia.

Como consecuencia, gran cantidad de personas humanas y sucesiones indivisas quedaron alcanzadas por este nuevo tributo, presentando recursos en la justicia con el fin de evitar su

¹ Spisso, Rodolfo R. Acciones y recursos en materia tributaria. 2020. Abeledo Perrot. Pág. 307

pago, indicando principalmente que lesionaba principios constitucionales básicos, como el derecho de propiedad.

De esta manera, en la causa N.E.B. c/ AFIP² la demandante denunció que el cumplimiento de la obligación de pago del “aporte” poseía efectos confiscatorios porque, según la certificación contable que acompañó al recurso, el mismo representaba más de un 400% de la renta obtenida y más de un 600% de esa renta, si lo consideraba conjuntamente con el impuesto sobre los bienes personales.

AFIP, en su defensa, sostuvo la improcedencia de la acción de amparo ya que consideró que el examen de los planteos de la actora excedía el marco de la vía procesal escogida, ya que para ello es fundamental contar con un panorama verídico de su situación económica, financiera y patrimonial que “contemple una profunda indagación sobre la realidad del accionante”. De esta manera señaló que la certificación contable no constituía prueba suficiente de los efectos confiscatorios que invocaba el actor.

Lo llamativo del caso es que la jueza de primera instancia admitió parcialmente la acción de amparo al declarar inaplicable el penúltimo párrafo del Art. 2 de la ley 27605.

Sin embargo, la Cámara Federal rechazó la acción indicando que “tal como lo recordó la CSJN, para impugnar un recurso por esta vía, los argumentos esgrimidos para fundar la acción de amparo deben demostrar que, en el supuesto concreto llevado ante la justicia, existe una violación al derecho de propiedad, debido a que el gravamen adquiere ribetes que lo tornan confiscatorio. Consideró el Alto Tribunal que la acreditación de este aserto está rodeada de rigurosas exigencias de prueba tendientes a poner en evidencia su acaecimiento”. Concluye que la declaración de inconstitucionalidad por confiscatoriedad debe ser debatido con amplitud de debate y prueba por vía pertinente.

Es imprescindible, para la procedencia de la acción de amparo, que se demuestre la arbitrariedad o ilegalidad manifiesta en la actividad estatal llevada a juicio, cuestión que no pudo ser probada en el caso anterior.

Para concluir con los argumentos del rechazo la Cámara es concluyente al mencionar que “la discrepancia existente acerca de la interpretación de las normas cuestionadas y de la eficacia probatoria de la documentación incorporada en la causa, pone en evidencia que el asunto versa sobre cuestiones jurídicas complejas y opinables ajenas al ámbito del amparo y que obstan a la determinación de la eventual invalidez de las disposiciones impugnadas en primera instancia”.

² Expediente CAF 006737/2021/CA002

Esto mismo ya había sido dicho por la Sala V de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa Taormina Josefina³ donde se consideró que la confiscatoriedad no había sido acreditada. Destaca que la ausencia o presencia de capacidad económica o contributiva requiere ser demostrada, por ende, para su correcto tratamiento resultaría necesario un marco de mayor debate sobre los aspectos de carácter fáctico que revisten una complejidad inconciliable con el estrecho cognoscitivo de una acción de amparo. En concreto, cuando se plantean cuestiones de confiscatoriedad y su consecuente violación del derecho de propiedad, se necesita una prueba concluyente a cargo del actor, como bien se verá en los próximos acápite del presente trabajo.

Es importante mencionar que la acción de amparo no excluye a las cuestiones que requieren un trámite probatorio. Sin embargo, sí se descartan aquellas cuestiones que son demasiado complejas o de difícil acreditación que requieran, como consecuencia, un aporte mayor de elementos de juicio que no se podrán producir en el breve trámite que se prevé en esta acción. Como contrapartida a lo dicho precedentemente, el 23 de marzo de 2021 el Juzgado Contencioso Administrativo Federal N°8 resuelve a favor del contribuyente Mc Loughlin Nicolás⁴ otorgando la medida cautelar sin considerar la verosimilitud del derecho. Esto lo resuelve indicando que *“dentro del limitado ámbito cognoscitivo que impone el procedimiento cautelar, considero que el requisito de la verosimilitud del derecho no debe ser tratado en este estado liminar, pues ello sería avanzar sobre el fondo de la cuestión planteada, lo cual se encuentra vedado”*.

Agrega también que *“según generalizada jurisprudencia del fuero, los requisitos de verosimilitud del derecho invocado y del peligro que se cause, se hallan de tal modo relacionados que, a mayor verosimilitud del derecho cabe no ser tan exigente en la gravedad e inminencia del daño y viceversa cuando existe el riesgo de un daño extremo e irreparable”*. Lo curioso en este caso puntual, es que el juzgado no analiza el carácter probatorio, y sin embargo acepta la medida en favor del contribuyente.

No confiscatoriedad mediante acción declarativa de certeza

Esta acción está definida por el Art. 322 del CPCCN donde dispone en su primer párrafo que “puede deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación

³ Expediente CAF 011156/2021/CA001

⁴ Mc Loughlin Nicolás José c/EN-AFIP s/amparo ley 19986

jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”.

Los requisitos de la acción, en este caso, son los siguientes:

- Que exista un estado de incertidumbre, y que el mismo sea concreto
- Que haya un interés jurídico suficiente en el accionante (acto en ciernes)
- Inexistencia de otras vías: cuando el actor no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente

Este tipo de acciones van acompañadas de la solicitud de medidas cautelares las cuales requieren que exista:

- Verosimilitud del derecho: exigencia de que el derecho del peticionario sea aparentemente verdadero porque su certeza sólo podría obtenerse eventualmente con el dictado del pronunciamiento definitivo
- Peligro en la demora: es el interés jurídico que la justifica para disipar un temor de daño inminente. No alcanza a ser configurado por la sola opinión personal del reclamante o por su temor, aprehensión, recelo, apreciación subjetiva o mero pesimismo, sino que debe provenir de hechos que puedan ser apreciados, en sus posibles consecuencias, aún por terceros.

Teniendo en cuenta las definiciones mencionadas, y continuando con el aporte solidario y extraordinario, con fecha 10 de mayo de 2021 una acción declarativa es rechazada junto con la medida cautelar solicitada por el Juzgado Federal de Córdoba 2⁵. El juez establece que este tipo de medidas que se encuentran dirigidas en contra de actos de los poderes públicos deben ser apreciados con mayor rigor en atención a la presunción de legitimidad que tienen los actos de la administración y la valoración del interés público comprometido.

Siguiendo con la misma línea, con fecha 16 de agosto de este año, Oscar Pallavicini⁶ se presenta ante la Cámara Contencioso Administrativo Federal interponiendo una acción declarativa de certeza con el objetivo de que se declarase inconstitucional la ley 27605 que disponía el aporte solidario y extraordinario.

Asimismo, solicitó el dictado de una medida cautelar para que se ordenara a la AFIP que se abstuviese de ejecutar, iniciar procedimientos administrativos o judiciales en su contra, en relación con el “Aporte Solidario”, así como de trabar o requerir medidas cautelares de cualquier índole, instruir sumarios o aplicar sanciones administrativas y/o realizar denuncias

⁵ Reyna Fernando Alonso c/AFIP s/acción meramente declarativa de derecho

⁶ CAF 003291/2021/1/CA001

penales tributarias, hasta que recaiga la sentencia definitiva pasada en autoridad de cosa juzgada.

El juez de primera instancia rechazó la medida cautelar, indicando que la verificación de la verosimilitud en el derecho alegado requería examinar la índole del vínculo que une a las partes y su eventual compatibilidad con el derecho de propiedad y los principios de igualdad ante la ley, legalidad, razonabilidad y no confiscatoriedad establecidos por nuestra Constitución Nacional. Todo esto, exige un ámbito de mayor debate y prueba que el que sucede en un proceso cautelar.

La Cámara seguirá el mismo criterio que el juzgado de primera instancia ya que señala que “más allá de las constancias y documentos acompañados por el recurrente a fin de acreditar su residencia al momento del dictado de la ley, lo cierto es que, a fin de analizar el agravio en cuestión, habrá de examinarse la residencia fiscal del contribuyente a la luz de los preceptos de la ley del impuesto a las ganancias así como la eventual configuración del supuesto de doble residencia que invoca el ente fiscal, extremos ambos dos que exceden el limitado marco de conocimiento que permite el dictado de esta medida cautelar”.

Asimismo, señala que no es posible acreditar el peligro en la demora, ya que la Orden de Intervención mediante la cual el organismo fiscal requirió al contribuyente información necesaria para determinar su situación frente al aporte solidario no es suficiente para tener configurado el requisito. Esto es así porque no consta que esa fiscalización haya finalizado, ni cuáles son sus conclusiones y si se ha dado inicio al procedimiento de determinación de oficio. Sin embargo, no todas las causas son desfavorables para los contribuyentes. Con fecha 21 de mayo del 2021, el Juzgado Federal N°4 de Mar del Plata acepta la medida cautelar de la actora Materia, Ana Cecilia⁷.

Para la sentencia considera que la verosimilitud en el derecho está cumplida ya que la actora acreditó mediante una certificación contable que de tener que abonar el “Aporte Solidario” establecido por la ley 27605 se consume al ciento por ciento su rentabilidad del período y además debería utilizar su capital. Asimismo, adiciona que, si se analiza el Impuesto sobre los Bienes Personales que grava la misma capacidad contributiva, la alícuota efectiva sobre la renta es aún mayor.

Resulta llamativo, además, que el juzgado considera cumplido el requisito de peligro en la demora ya que establece que la AFIP se encuentra habilitada para iniciar una verificación impositiva con la pretensión de determinar de oficio la materia imponible.

⁷ Materia, Ana Cecilia c/AFIP – DGI s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad

Veremos en el siguiente acápite que la cuestión probatoria en temas relacionados con la no confiscatoriedad es esencial para considerar a un tributo como violatorio del derecho a la propiedad privada.

Prueba de la confiscatoriedad

Importancia de la prueba pericial contable sobre la tasa efectiva del tributo

En la actualidad, los criterios referidos a la prueba de la confiscatoriedad surgen de los siguientes fallos:

- Santiago Dugan Trocello S.R.L
- Candy S.A.
- Estancias Argentina El Hornero S.A.
- Telefónica de Argentina S.A.

Es interesante la evolución de los fallos de nuestro máximo tribunal. Es por esto por lo que, previo a adentrarme en cada una de las causas mencionadas, quiero destacar el fallo “Gobierno de Italia v. Consejo Nacional de Educación”⁸. Al parecer, en el año 1941 un impuesto a la renta no podía bajo ningún concepto resultar en violatorio al derecho de la propiedad privada.

Esto resulta evidente cuando se menciona que en el impuesto bajo discusión (en dicho caso un impuesto a la herencia) el tributo tomaba una parte sustancial de la propiedad, recaía sobre el capital, sobre la riqueza acumulada, la cual fue absorbida por el Estado sin posibilidad de recobrarla, a diferencia de lo que ocurría con el impuesto a la Renta, que dejaba siempre a salvo e intacto el capital o la fuente que lo producía.

Es evidente que este criterio cambió con el transcurso del tiempo, lo cual puede demostrarse en la causa Santiago Dugan Trocello S.R.L.⁹, en la cual el motivo de rechazo pasa a ser exclusivamente la falta de prueba “manifiesta, clara e indudable”. La Corte concluye indicando que el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo de ajuste no resulta ser apto para poder acreditar la afectación al derecho de la propiedad alegado en la causa.

⁸ Fallo 190:159, del 30/06/1941

⁹ Fallo 328:2567, del 30/06/2005

Así como en la causa mencionada previamente no se rechazó la demanda por tratarse del impuesto a la renta, en la causa Candy S.A.¹⁰ se deja en claro que un impuesto a las ganancias también puede resultar confiscatorio. En este sentido se establece, como primer punto, que para que la confiscatoriedad exista debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital.

Sin embargo, aclara también, que dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y, aun así, susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo. Frente a esto entonces nos encontramos ante la incertidumbre de establecer cuándo un tributo puede ser considerado confiscatorio.

Es aquí donde comienza a aparecer la figura esencial en la demostración de la no confiscatoriedad: la prueba.

En Candy S.A. se logró demostrar, a partir de una pericia contable, que la alícuota efectiva del impuesto a las ganancias pasaba de ser de un 35% a un 62% si no se aplicaba el respectivo ajuste por inflación impositiva. En el informe del perito, se comparó la liquidación del impuesto efectuada sin considerar el ajuste por inflación y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de que se aplique el mencionado ajuste.

Si bien el mero cotejo entre la liquidación de la ganancia neta sujeta al tributo efectuada sin ajuste por inflación y aquel importe que resulte de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación impositiva no es apto para acreditar una afectación del derecho de propiedad, esto no debe ser entendido como excluyente de la posibilidad de que se configure un supuesto de confiscatoriedad si entre una y otra suma se llegara a presentar una desproporción de tal magnitud tal que permite extraer la conclusión de que la ganancia neta determinada, según la normativa y legislación vigente, no es adecuadamente representativa de la renta que la ley del impuesto a las ganancias pretende gravar.

Esto lo refuerza la disidencia del Dr. Santiago Petracchi en su considerando 4° cuando indica lo siguiente: *“si el incremento patrimonial ocurrido entre el inicio y el cierre del ejercicio fiscal no es medido sobre la base de valores homogéneos, el tributo no recaerá sobre la renta real o la mayor riqueza obtenida, sino sobre una renta ficticia que resultaría del mayor valor nominal atribuido a los bienes al cierre del ejercicio, por efecto de la inflación”*.

Es evidente que en esta causa la prueba ha sido concluyente, lo cual afirma la Corte al decir que *“la presunta conformidad de las leyes nacionales o provinciales con las normas constitucionales, que es el principio cardinal de la división, limitación y coordinación de los*

¹⁰ Fallo 332:1571, del 03/07/2009

*poderes en nuestro régimen institucional, no debe ceder -por transgresión a ese principio y a esas normas- sino ante una prueba **tan clara y precisa como sea posible**”*

Podemos concluir entonces, que no es en vano que la causa Candy S.A. es considerada Leading Case. En ella se puede ver con claridad cómo la actora logra demostrar de forma clara y precisa la confiscatoriedad del impuesto y, por ende, la violación al derecho a la propiedad.

Ahora bien, en el fallo Candy S.A. el impuesto a las ganancias culmina con un saldo a pagar. Y esto no resultaría ser un factor clave hasta que, en el año 2012 la Corte se expide en la causa Estancias Argentina El Hornero S.A.¹¹ en el cual la compañía plantea la confiscatoriedad del impuesto a las ganancias aduciendo que la imposibilidad de aplicación del ajuste por inflación impositivo le generaba un quebrando menor al que hubiese obtenido de haber podido aplicar dicho ajuste.

En el Dictamen de la procuradora (en el cual luego la Corte basa su sentencia para denegar el pedido de la actora) se indica que el fallo Candy S.A. tuvo por fin conjurar aquellas situaciones en las cuales el pago de uno o más gravámenes implicaban una lesión a la garantía de la propiedad individual al reducir más allá de lo constitucionalmente tolerable ya sea la renta o el capital de los contribuyentes. Sin embargo, este caso no pudo ser encuadrado dentro de los lineamientos de dicha doctrina por la simple razón de que no hay tributo a pagar que pudiese ser cotejado con el capital o la renta gravados para verificar si hay una absorción inadmisible de éstos.

Como consecuencia tenemos la principal diferencia con la causa “Candy S.A.” Sin tributo a pagar no hay demostración de vulnerabilidad de la propiedad privada. En otras palabras, no se puede probar, y si el actor no puede probar la confiscatoriedad, entonces la misma no existe.

Ahora bien, basándonos en el precedente “Candy S.A.” la gran pregunta es si el contribuyente sólo tendría posibilidad de computar el ajuste del Título VI de la LIG o si también podría actualizar la totalidad de los costos computables, las amortizaciones de bienes de uso y los quebrantos acumulados.

Está claro que para AFIP el ajuste sólo involucra aquel incluido en el Título VI de la LIG, pero no se hace extensivo a otros mecanismos de actualización previstos en la ley del gravamen. Es aquí donde vale la pena resaltar la reciente causa “Telefónica de Argentina S.A.”¹² en la cual la procuradora Fiscal de la Nación enfatiza (y sus argumentos son confirmados por nuestro máximo tribunal) que el contribuyente no está imposibilitado a actualizar, en los términos del

¹¹ Fallo 335:1923, del 02/10/2012

¹² CAF 49252/2011/1/RH1, 25/10/2022

Art. 19 de la ley del tributo los quebrantos con los cuales ya contaba la empresa a los fines de poder analizar la confiscatoriedad en cada uno de los períodos fiscales cuestionados, sino que implica la imposibilidad de reconocer nuevos créditos o acrecentar los existentes, que pudiesen trasladarse a períodos futuros.

Esta causa tiene gran relevancia porque, a partir de la pericia contable, pudo demostrarse la confiscatoriedad admitiendo la actualización de los quebrantos acumulados. La Procuradora admite expresamente la aplicación del ajuste por inflación integral y sistémico ante un supuesto de confiscatoriedad bajo la doctrina del fallo “Candy S.A.”, siempre y cuando exista un impuesto a pagar.

De esta manera, la Corte ratifica que los quebrantos también son susceptibles de actualización cuando ello procure evitar el pago de un impuesto confiscatorio.

Supongamos el caso donde una empresa tiene un Impuesto a las Ganancias a pagar de \$10 millones y quebrantos históricos sin actualizar por \$5 millones. Con la imposibilidad de actualización de dichos quebrantos, la empresa tendría que abonar un impuesto de \$5 millones. Ahora bien, si al actualizar esos quebrantos quedaran en un total de \$15 millones, el impuesto a pagar no existiría. De esta manera la empresa podría evitar el pago de un impuesto confiscatorio. Sin embargo, esto no es posible, ya que, de acuerdo con la causa mencionada previamente, la actualización sólo sería válida en el caso de que existiese un impuesto a pagar. Hasta aquí se podría establecer como conclusión que quien tacha de inconstitucionalidad una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente la manera en que tal afectación ha tenido lugar.

Caso especial de jubilaciones: desvinculación de la prueba de confiscatoriedad.

En el leading case García María Isabel¹³ la Corte introduce, por mayoría, el criterio de la vulnerabilidad respecto de los jubilados, considerando que, en dichos casos, no es necesaria la prueba de la confiscatoriedad. En base a ello, declaró la inconstitucionalidad del impuesto a las ganancias de cuarta categoría aplicado por el Art. 79 inc. c).

La sentencia no trata la situación de la jubilación en forma general, sino la de “*aquellos jubilados en condiciones de vulnerabilidad por ancianidad o enfermedad*”.

Lo destacable de esta causa a los fines del presente trabajo es resaltar el hecho de que la actora no aportó prueba concluyente que demostrara la confiscatoriedad del tributo de manera clara y

¹³ Fallo 342:411, 26/05/2019

precisa. Esto fue objeto del voto en disidencia del Dr. Rosenkrantz quien afirmó que “*se cuestiona el planteo de la actora en cuanto a la existencia de confiscatoriedad dado que ello no se da en este caso porque no se ha probado adecuadamente el porcentaje de imposición que daría lugar a un pago confiscatorio del impuesto*”.

Esto también es mencionado por la Procuradora General de la Nación en su dictamen de fecha 15/11/2017: “*en el caso señala que aun cuando no fue alegado por el actor, ni mucho menos demostrado, que el pago del impuesto a las ganancias durante los períodos de este juicio le ha impedido cubrir de manera íntegra sus necesidades, ya que sólo se limitó a negar que el beneficio jubilatorio represente una ganancias gravada y a la doble imposición*”.

El Alto Tribunal reconoce la existencia de la capacidad contributiva, pero aclara que resulta insuficiente como parámetro para establecer el tributo a los jubilados si no se considera la vulnerabilidad de estos. Y para tener en cuenta dicha vulnerabilidad se tomó en cuenta fundamentalmente la edad y el estado de salud, sin ponderar dentro de esos requisitos el monto del ingreso para establecer la procedencia o no de la imposición.

Estamos ante una causa donde el foco no está puesto sobre el carácter probatorio de la absorción de una parte sustancial de la renta ya que esto último no fue acreditado, agregando además que la causa ha sido declarada de puro derecho.

Siguiendo la misma línea y la doctrina del fallo de García Isabel, en la causa Salim Nilda del Carmen¹⁴ la Cámara Federal de Tucumán rechaza el recurso extraordinario interpuesto por AFIP, dejando firme, de esta manera, la petición de la actora que declara la inconstitucionalidad del Art. 79 inc. c) de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Es de vital importancia mencionar que la no exigencia de prueba que acredite la confiscatoriedad no implica que no se exija dicha prueba acreditando la vulnerabilidad del demandante. En este sentido la Corte sostuvo que la no confiscatoriedad no era el único criterio para evaluar la constitucionalidad de un tributo, sino que debían contemplarse otras variables fijadas por la Constitución para proteger a quienes se encontrasen en una situación vulnerable. Resulta interesante también el hecho que se considere la vulnerabilidad en aquellos jubilados con una edad menor. Por ejemplo, aquellas personas que por su profesión alcanzan el beneficio jubilatorio a los 50 años.

En la causa Donaire Ricardo¹⁵ la Cámara falla en favor del contribuyente, en este caso, ex miembro de la Policía Federal Argentina.

¹⁴ 708/2020 Incidente N°1 – 24/06/2020

¹⁵CAF 13504/2013/CA2

Siguiendo los argumentos de la causa García, sostuvo que “la sola capacidad contributiva como parámetro para el establecimiento de tributos a los jubilados, pensionados, retirados o subsidiados, resulta insuficiente si no se pondera la vulnerabilidad vital del colectivo concernido. La falta de consideración de esta circunstancia como pauta de diferenciación tributaria supone igualar a los vulnerables con quienes no lo son, desconociendo la incidencia económica que la carga fiscal genera en la formulación de gastos que la fragilidad irroga, colocando al colectivo considerado en una situación de notoria e injusta desventaja”.

Por dicha razón, se concluye que la no confiscatoriedad no es el único criterio para evaluar la constitucionalidad de un tributo, sino que debían contemplarse otras variables fijadas también por nuestra Carta Magna para proteger a quienes se encontrasen en situación de vulnerabilidad. Es por esto justamente que no se solicita la prueba clara y concisa que demuestre la confiscatoriedad tributaria, sino que en estos casos lo que debería probarse es la situación de vulnerabilidad del contribuyente.

Tributos y confiscatoriedad: presión tributaria global

Según Naveira de Casanova el problema de la presión tributaria global en la confiscatoriedad se da más que nada en países de estructura federal, ya que al hablar de “sistema tributario” se hace alusión a la idea de un sistema consolidado, sumando los diferentes tributos que provienen de distintos niveles estatales.¹⁶

Cuando se produce una confiscatoriedad por la suma de tributos el exceso no se origina por un tributo puntual, sino por la presión que ejerce sobre el contribuyente la sumatoria de tributos que lo alcanzan.

Ya durante el año 1943 pueden observarse antecedentes donde se discuten la presión tributaria global. En el fallo Malvina Mason de Gil v. Municipalidad de Santa Rosa¹⁷ la CSJN afirma que “no se concibe en un país de instituciones libres, amparadas de la propiedad, como de todo derecho inherente a la personalidad humana, se permita semejante despojo por obra de un sistema impositivo creado por el gobierno local”. En este caso se discutía un gravamen único que incluía tasas municipales e impuesto territorial.

En este mismo sentido, aunque con un eje de discusión distinto, se encuentra el fallo S.A. Ganadera e Industrial Ciriaco Morea v. Provincia de Córdoba¹⁸ donde la Corte admite que se

¹⁶ Naveira de Casanova. El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria. Pág. 490

¹⁷ Fallo 195:270, del 12/04/1943

¹⁸ Fallo 210:172, del 27/02/1948

había sobrepasado el límite máximo de absorción del 33%, pero que el planteo no era válido ya que el mismo había sido establecido para un solo gravamen, cuestión que no se cumplía en ese caso. En esta causa no se debatió adecuadamente el problema de la sumatoria de tributos, lo cual, como consecuencia, podría ser debatido y probado exitosamente en otra oportunidad. Además, se reconoce que el problema del límite máximo en la sumatoria de tributos es difícil, pero no indica que no sea un problema jurídico.

En la causa Gómez Alzaga, Martín Bosco¹⁹ el actor plantea con claridad la confiscatoriedad en la suma de tributos, al mencionar que, a su juicio, el sistema tributario en su totalidad es inconstitucional por considerarse confiscatorio. Agrega que está sujeto a leyes de varias jurisdicciones que individualmente consideradas no resultan inconstitucionales por la confiscatoriedad del tributo que crean, sino que globalmente aplicadas le han producido una pérdida global y efectiva.

La Corte rechazó el planteo del actor por falta de prueba ya que afirmó que la presunta conformidad de las leyes nacionales o provinciales con las normas constitucionales, lo cual es el principio cardinal de la división, limitación y coordinación de los poderes en nuestro régimen institucional, no debe ceder (por transgresión a este principio y a esas normas) sino ante una prueba contraria tan clara y precisa como sea posible.

Siguiendo la misma línea que las causas anteriores, podría entonces afirmarse que la presión tributaria global es un hecho enjuiciable, y no meramente político o económico. Ergo podría entonces tener una causa favorable si logra probarse de manera clara y precisa la absorción sustancial de la renta o patrimonio.

En opinión de Horacio García Belsunce²⁰ se debería superar el esquema formalista de que la superposición se da cuando concurren dos o más gravámenes sobre un mismo hecho imponible, aunque sus bases imponibles sean idénticas. La realidad económica ha demostrado que el derecho de propiedad que puede resultar vulnerado por la confiscatoriedad tributaria se exterioriza a través de la base o materia imponible, que representa la riqueza que constituye el sustrato de la imposición, y no por el hecho imponible en sí.

Por su parte, Bulit Goñi afirma que “la confiscatoriedad emergente de la suma de tributos en sí es una anomalía justiciable, y puede ser escogida por el actor como motivo del juicio sin

¹⁹ Fallo 322:3255, 21/12/1999

²⁰ García Belsunce, Horacio. Contribuciones municipales sobre inmuebles en la capital federal. Temas de derecho tributario, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1982. Pág. 251

perjuicio que el vicio radicado en cada tributo también lo sea, circunstancia esta que, en mi opinión, no desplaza a la anterior”.²¹

Derecho comparado

España

El Tribunal Constitucional de España señala que si la capacidad económica implica buscar la riqueza donde ella se encuentra, la no confiscación implica no agotar esa misma riqueza como fuente de tributación, constituyéndose como límite máximo de imposición.²²

Continúa mencionando que es evidente el alcance confiscatorio si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades. Nos encontramos entonces frente al reconocimiento del efecto confiscatorio por la aplicación de diversas figuras del sistema fiscal, y no solamente de un tributo dado.

En este mismo sentido la sentencia 27/1981, de 20 de julio menciona que la prohibición de la confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible. Por ende, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes. Como vemos, hay una tendencia del Tribunal Constitucional Español a considerar a todas las especies del género tributario en su conjunto.

Alemania

Por otra parte, mientras que en España no observamos que se menciona un límite exacto a partir del cual un tributo es considerado confiscatorio, en Alemania se ha impedido que la carga tributaria del sistema fiscal en su conjunto exceda del 50% a las rentas del contribuyente. Esto es así - de acuerdo con la sentencia del Tribunal Constitucional Alemán del 22 de junio de 1995 - debido al derecho de propiedad y el principio de capacidad económica.

En su Art. 14, la Constitución Alemana establece que *“la propiedad obliga. Su uso debe servir al mismo tiempo al bien común”*. La sentencia le pone un límite a este bien común, al considerar que el impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas sólo puede cuantificarse

²¹ Bulit Goñi, Enrique G. Algo más sobre la confiscatoriedad tributaria global. A propósito de un reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Pág. 1209

²² TCE sentencia 150/1990, de 4 de octubre

de modo tal que, al sumarse a otras cargas tributarias, deje intacta la base patrimonial, la sustancia, para así poder abonarse con los rendimientos que puedan generarse de dicho patrimonio. De lo contrario, tributar un impuesto al patrimonio produciría un efecto parcialmente confiscatorio.

Venezuela

En la sentencia “Cervecería Polar del Centro, CA”²³ el Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela recordó que el derecho de propiedad no es un derecho absoluto, y que el principio de no confiscación se pone en marcha cuando el Estado se apropia en exceso de los bienes del contribuyente, desbordando de esta manera su capacidad contributiva.

Vale aclarar que la sentencia pone en discusión la confiscatoriedad cuando se trata de sanciones tributarias. En este sentido el tribunal aclara que de la Constitución surge la evidente conclusión por la cual a los Poderes Públicos les está prohibido el establecimiento de tributos o sanciones tributarias que puedan amenazar con absorber una parte sustancial del derecho a la propiedad del contribuyente.

En este aspecto también pone de manifiesto la consideración de tributos en su conjunto al mencionar que “el efecto confiscatorio es, quizás, uno de los vicios de más difícil delimitación en la dinámica de la actuación tributaria de los Poderes Públicos, por cuanto existe la posibilidad que un tributo aisladamente concebido no constituya *per se* un acto confiscatorio pero, como la capacidad contributiva del contribuyente es una sola, podría verse afectada por una pluralidad de tributos establecidos por diferentes niveles de gobierno del sistema federal venezolano”.

Culmina mencionando la importancia probatoria que se requiere por parte de los accionantes debido a la situación anteriormente descrita.

Perú

En la sentencia “Compañía Minera Caudalosa S.A.”²⁴ el Tribunal menciona que uno de los principios constitucionales a los cuales está sujeta la potestad tributaria del Estado es el de la no confiscatoriedad tributaria. Esto hace que se limite el ejercicio de la potestad tributaria y termina constituyendo un mecanismo de defensa de derechos constitucionales que comienzan con el derecho a la propiedad, evitando que la ley tributaria pueda afectar de manera irrazonable y desproporcionada la esfera patrimonial de las personas.

²³ Expediente 00-0833, nro. 307, del 06/03/2001 – Sala Constitucional del TSJV

²⁴ Expediente nro. 2727-2002-AA/TC, del 19/12/2003

Con respecto a la acumulación de tributos, en la sentencia “Inversiones Dreams S.A.”²⁵ la empresa alegó que presentaba pérdidas y que el pago de ambos gravámenes (refiriéndose al Impuesto Selectivo al Consumo de juegos de azar y apuestas y al Impuesto a los juegos) resultaba confiscatorio al gravar doblemente su actividad.

Lo interesante de la sentencia es que el tribunal reconoce que la confiscatoriedad puede verse afectada debido a un solo tributo exorbitante como así también por diversas cargas tributarias que, aun siendo moderadas, en su conjunto tienen el mismo efecto y presión sobre el contribuyente.

Sin embargo, la demanda es rechazada debido a la carencia probatoria de la misma. El tribunal no admitió como una prueba válida las declaraciones juradas del contribuyente ya que las mismas representan autoliquidaciones propias, lo cual hace que resten imparcialidad a lo declarado y, en todo caso, que estén sujetas a revisión.

Agrega que, para poder determinar la afectación excesiva de la propiedad privada, es claro que se requiere de un minucioso examen de la contabilidad de la empresa que permita establecer si realmente tal afectación tiene origen en la presión tributaria impuesta a su actividad. Por ende, no puede haber una regla igual a todos los contribuyentes, sino que deberá evaluarse cada caso particular.

Costa Rica

En su sentencia “Financiera Elca S.A. y otros v. Municipalidad de San José y otros”²⁶ la Corte destaca que los tributos no deben desnaturalizar otros derechos fundamentales para ser considerados constitucionales. En este sentido, la Constitución de Costa Rica asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como también su libre uso y disposición. Prohíbe además la confiscación por lo que no se puede permitir una medida de tributación que vaya más allá de lo razonable y proporcionado.

Con respecto al límite a partir del cual puede establecerse la confiscatoriedad menciona que por “parte sustancial de la propiedad o de la renta” se debe entender como una cuestión a valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar y la finalidad económico-social de cada tributo.

Posteriormente, en la sentencia “Junta de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional”²⁷ señala la importancia probatoria al rechazar la demanda indicando que los accionantes

²⁵ STC 2302-2003-AA/TC, del 13/04/2005

²⁶ Sentencia 5749-1993, del 9/11/1993, expediente 91-000415-0007-CO, de la Sala de lo Constitucional

²⁷ Sentencia 5236-1999, expediente 95-003709-0007-CO del 07/07/1999, Sala de lo Constitucional

omitieron presentar una línea argumentativa respaldada en prueba técnica que permita realizar el análisis respectivo de razonabilidad.

Conclusión

Como primer punto y relacionado a la cuantificación acerca de un límite razonable, es evidente que al analizar la jurisprudencia previa al año 1945 resultaba altamente necesario el establecimiento de este límite o porcentaje.

El hecho de que un contribuyente al cual se le aceptara la demanda por confiscatoriedad no terminara abonando tributo alguno resultaba ser del todo inequitativo con respecto a aquel al cual no se le vulnera su derecho a la propiedad privada, o por otros motivos no hubiese podido acceder a la justicia, quien en definitiva se veía obligado a abonar el monto total de dicho tributo.

No es mi intención desviarme del principio que le da origen al presente trabajo y adentrarme en otros como el principio de equidad o el principio de igualdad, pero es una de las causas por las cuales me parece esencial que el límite exista.

Estoy de acuerdo en que el Estado no puede pretender recaudar aquello que va más allá de una garantía constitucional, pero, sin embargo, el derecho a recaudar es parte de su potestad tributaria. Por ende, debería poder recaudar al menos lo que exige lícitamente.

Otro punto que me parece importante mencionar es el hecho que, en mi opinión, no se puede fijar dicho límite constitucionalmente o a través de una normativa legal de menor jerarquía.

Nos movemos en un mundo donde el dinamismo es una de sus características, en especial el dinamismo económico, sobre todo en países como el nuestro. Por esta razón, establecer un porcentaje que sea definitivo, terminaría siempre en nuevos litigios que deberían analizarse caso por caso, como se hace actualmente.

Otro punto para destacar es la evolución en el pensamiento de la Corte Suprema en cuanto a confiscatoriedad y su demostración por parte de quien la invoca.

Al realizar el análisis sistemático de los fallos más antiguos, puede observarse la importancia de la prueba por parte del afectado y del establecimiento de dicho límite porcentual a partir del cual un tributo viola una garantía constitucional tan fundamental como lo es el derecho a la propiedad privada.

Podría concluir también en que resulta razonable no considerar como afectación a la propiedad privada a aquellas situaciones donde el contribuyente no tiene en sí una renta que cotejar contra el patrimonio. Si la definición de confiscatoriedad implica “absorber una parte sustancial de la

renta o el patrimonio” y no existe obligación tributaria, es un hecho obvio que no va a existir la manera de demostrar dicha apropiación ilegítima por parte del Estado.

Será trabajo de los contribuyentes contar con el ingenio necesario para poder establecer una prueba lo más consistente, clara y precisa posible, así como se ha logrado establecer en la causa “Telefónica de Argentina S.A.”.

Como contrapartida, se han encontrado excepciones al marco probatorio que requiere el establecimiento de la no confiscatoriedad, como bien se ha señalado en relación con las jubilaciones. No obstante, en dichos casos la prueba también tiene un carácter fundamental, ya que la vulnerabilidad del contribuyente sí debería ser probada.

Por otra parte, considero que el planteo concerniente a la confiscatoriedad de un tributo no puede ser examinado, de acuerdo con las causas mencionadas en el presente trabajo, en el marco de una acción de amparo o de una acción declarativa de certeza. Dicho análisis presenta un grado de complejidad que requiere analizar la cuestión de fondo, en un ámbito de debate y prueba, que no podrá ser llevado a cabo en dichas acciones.

Con relación a la presión tributaria global el principio podría resultar aplicable a la superposición de tributos. De lo contrario, se estaría restringiendo injustificadamente el ámbito de aplicación, sacándole operatividad al mismo. Sin embargo, estoy de acuerdo que debe realizarse una prueba lo más clara y precisa posible que no pueden estar basadas en estimaciones personales.

Ante diferentes hechos imponderables resulta quizás más complejo poder demostrar la pretensión del particular en su planteamiento, lo cual no implica que sus derechos resulten lesionados al sufrir un efecto confiscatorio de su renta o patrimonio.

La capacidad contributiva es única y personal, aunque puede tener varias manifestaciones. Sin embargo, es sólo uno aquel patrimonio o renta con la cual el sujeto pasivo responderá al conjunto total de sus obligaciones tributarias, lo cual indica que la presión tributaria global también debería ser evaluada a la hora de hablar de no confiscatoriedad.

Mientras tanto, el principal desafío al cual se enfrenta todo régimen tributario es llegar al mayor equilibrio entre el derecho a recaudar por parte del Estado, y el deber de contribuir por parte de los contribuyentes. Esto, sin duda alguna, sería el óptimo para que no existiese la confiscatoriedad o al menos para que se reduzca al mínimo posible.

Como bien señala Soler Roch, el pago del tributo va a suponer siempre un sacrificio patrimonial y, por ende, debe ser entendido como una restricción al derecho de propiedad. Esto no quiere decir que todo tributo sea confiscatorio, ni que la totalidad de estos lo sean, pero recaerá del lado de los contribuyentes invocar la prueba más clara y precisa posible para demostrarlo.

Bibliografía

Jurisprudencia Internacional

TCE sentencia 27/1981, de 20 de julio (BOE núm. 193, de 13 de agosto de 1981) [Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 27/1981 \(tribunalconstitucional.es\)](#)

TCE sentencia 150/1990, de 4 de octubre (BOE núm. 266, de 06 de noviembre de 1990) [Sistema HJ - Resolución: SENTENCIA 150/1990 \(tribunalconstitucional.es\)](#)

Sentencia 5749-1993, del 9/11/1993, expediente 91-000415-0007-CO, “Financiera Elca S.A. y otros v. Municipalidad de San José y otros” de la Sala de lo Constitucional [Sentencia nº 05749 de Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, de 9 de Noviembre de 1993 - Jurisprudencia - VLEX 497254970](#)

Sentencia BVerfGE 93, 121 Tasa única (Tribunal Constitucional Alemán del 22 de junio de 1995) [get_file \(kas.de\)](#)

Sentencia 5236-1999, expediente 95-003709-0007-CO del 07/07/1999, “Junta de Pensiones y Jubilaciones del Magisterio Nacional y otro” Sala de lo Constitucional

Expediente 00-0833, nro. 307, del 06/03/2001, “Cervecería Polar del Centro, C.A.” sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela [2103-281106-00-0833.htm \(tsj.gob.ve\)](#)

Expediente nro. 2727-2002-AA/TC, del 19/12/2003, “Compañía Minera Caudalosa S.A.” [e6a59-Feb-2013---La-clausula-antielusiva-general,-vulnera-la-constitucion-peruana.pdf \(zyaabogados.com\)](#) (Pág. 43)

STC 2302-2003-AA/TC, del 13/04/2005, “Inversiones Dreams S.A.” [PAREDES_MARROQUIN_JUAN_CAPACIDAD_CONTRIBUTIVA.pdf \(pucp.edu.pe\)](#) (Pág. 143)

Jurisprudencia Nacional

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Doña Rosa Melo de Cané, su testamentaria: sobre inconstitucionalidad de impuesto a las sucesiones en la Provincia de Buenos Aires - 16/12/1911 Fallo 115:111

Gobierno de Italia v. Consejo Nacional de Educación - 30/06/1941 Fallo 190:159

Jardón Perissé, Rosa v. Provincia de Córdoba - 31/10/1947 Fallo 209:200

S.A. Ganadera e Industrial Ciriaco Morea v. Provincia de Córdoba – 27/02/1948 Fallo 210:172

Gómez Alzaga, Martín Bosco c/Buenos Aires, Provincia de y otro s/ inconstitucionalidad – 21/12/1999 Fallo 322:3255

Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía s/amparo 30/06/2005 Fallo 328:2567

Candy S.A. c/AFIP y otro s/acción de amparo 03/07/2009 Fallo 332:1571

Estancias Argentinas El Hornero S.A. c/EN – AFIP – DGI – Ley 24073 c/proceso de reconocimiento 02/10/2012 Fallo 335:1923

García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad 26/05/2019 Fallo 342:411

Fallos de cámara

Donaire Ricardo y otros c/ en-Caja de retiros jubilaciones y pensiones de la PFA s/personal militar y civil de las FFAA y de Seguridad – Cámara Contencioso Administrativo Federal – Sala V – 01/12/2020

Salim, Nilda del Carmen c/ AFIP s/ inc. de medida cautelar Cámara Federal de Tucumán - Expediente CFTU 000708/2020/1/CA001; 30/11/2021

Taormina, Josefina c/ en-AFIP-DGI-Ley 27605 s/amparo Ley 19986 CAF 011156/2021/CA001; 14/07/2022

Pallavicini, Oscar demandado en-AFIP-ley 27605 s/Incidente apelación CAF 003291/2021/1/CA001; 16/08/2022

N.B.E. c/ en-AFIP-DGI-Ley 27605 s/amparo Ley 19986 CAF 006737/2021/CA002; 29/09/2022

Telefónica de Argentina S.A. c/ EN – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva 25/10/2022 CAF 49252/2011/1/RH1

Juzgados de primera instancia

Mc Loughlin Nicolas Jose c/EN-AFIP s/amparo ley 16986 - Juzgado Contencioso Administrativo Federal 8 - Expediente 733/2021 - 23/03/2021

Reyna, Fernando Alonso c/Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP s/acción meramente declarativa de derecho – Juzgado Federal de Córdoba 2 – Expediente 2550/2021 – 10/05/2021

Materia, Ana Cecilia c/AFIP – DGI s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad – Juzgado Federal de Mar del Plata 4 – Expediente 3519/2021 – 21/05/2021

Doctrina

Brandt, María I; Virgile, Luciana (mayo 2022). *¿Ajuste por inflación integral y sistémico? Análisis sobre la posibilidad de actualizar las amortizaciones de bienes de uso y los quebrantos*. Doctrina Tributaria ERREPAR, tomo XLIII página 465

Bulit Goñi, Enrique G. (2000) *Algo más sobre la confiscatoriedad tributaria global. A propósito de un reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*. Ciudad de Buenos Aires. Revista Jurídica Argentina La Ley

Naveira de Casanova, G. (2012). *El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria*. Buenos Aires, Abeledo Perrot

García Belsunce, Horacio. (1982) *Contribuciones municipales sobre inmuebles en la capital federal*. Buenos Aires. Temas de derecho tributario, Abeledo Perrot

Spisso, R. (2016). *Derecho Constitucional Tributario*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Abeledo Perrot

Spisso, R. (2020). *Acciones y recursos en materia tributaria*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Abeledo Perrot

Vizcaíno, C. (2020). *Manual de Derecho Tributario*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Abeledo Perrot

Vera, Valeria (octubre 2014). *El principio de no confiscatoriedad*.

(<http://eol.errepar.com/sitios/ver/html/20141009102428878.html?k=el%20principio%20de%20no%20confiscatoriedad>)