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

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

TRABAJO FINAL DE INTEGRACIÓN

**Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar
los efectos de la pandemia.**

**Estado de la jurisprudencia referida a la constitucionalidad
del tributo.**

Vías procesales de impugnación.

ALUMNA: ELIZABETH CECILIA CATALANO

REGISTRO: 824.086

TUTORA: SARA DIANA TELIAS

AÑO: 2023

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto sistematizar la jurisprudencia referida a los planteos de inconstitucionalidad del impuesto creado por la Ley Nacional 27.605 (B.O. 18/12/2020) denominado “Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia” (aporte o APSyE) así como las vías procesales a las que recurrieron los contribuyentes.

Según el estado actual de la jurisprudencia a la fecha de este trabajo, la misma revela que en general, los jueces de primera instancia declaran la inconstitucionalidad de la aplicación al caso particular de la normativa sobre Aporte solidario por considerarla violatoria de distintas garantías y principios constitucionales. Sin embargo, dichas sentencias son revocadas por la Alzada, instancia en la cual los magistrados constatan si con la prueba aportada por el actor ha sido afectada la real capacidad contributiva.

Mediante la misma se buscó la captación económica y excepcional (por única vez), justificado en el estado de emergencia sanitaria a raíz de la pandemia COVID-19, y como consecuencia de la menor recaudación que experimentaba nuestro país por la baja actividad económica.

Este análisis de las garantías constitucionales en materia tributaria involucra: el derecho de propiedad (art. 14 y 17 CN) y principio de no confiscatoriedad (art. 17), principio de capacidad contributiva (arts. 4, 16, 17, 28 y 33 CN), principio de igualdad (art.16) y garantía innominada de la razonabilidad (arts. 28 y 33 CN).

Se advierte que a este impuesto extraordinario se le ha dado un ropaje con el lenguaje común adjetivando como “solidario” con el fin de justificar su aplicación y de “extraordinario” para asegurar que nunca más volverá a imponerse, por lo que no será permanente.

El aporte solidario es un tributo siendo éste un impuesto con características de extraordinario, federal, sobre los bienes (y no sobre el patrimonio, es decir, no se computan las deudas), directo, personal, no coparticipable pues tiene asignación específica a compras y equipamiento médico, subsidios a las Pymes, becas progresar, mejorar las condiciones de salud de barrios populares y a programas de exploración, desarrollo y producción de gas natural).

En relación a los planteos de confiscatoriedad, surge de la jurisprudencia que la violación del principio de capacidad contributiva requiere de una prueba concluyente tendiente a acreditar el porcentaje de afectación del patrimonio, atento que en el caso que nos ocupa, se trata de un impuesto patrimonial.

Los sujetos pasivos ante la necesidad de defender sus derechos tienen a su disposición diversas vías, cuya procedencia se analizará.

Así, pueden recurrir a interponer una acción declarativa de inconstitucionalidad en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación o a una acción de repetición. Respecto de la acción de amparo, su ámbito de aplicación, como se verá es acotado.

La acción declarativa de certeza con medida cautelar es la vía judicial idónea para cuestionar al aporte solidario por ser el Poder Judicial el ámbito en donde se discute la constitucionalidad de las leyes, no es necesario por ser una ley agotar la instancia administrativa, ya que se postergaría la intervención del Poder Judicial.

Del relevamiento de las causas jurisprudenciales puede observarse que la AFIP cuestiona esta acción por varios argumentos, como es la ausencia de determinación de oficio o intimación fehaciente, necesidad de pagar y repetir, y no estar presentes los requisitos dispuestos por el CPCCN.

Sin embargo, la justicia ha admitido esta vía sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos, que se desarrollan, tales como; la existencia de un caso o causa, una situación de falta de certeza respecto al alcance de una relación jurídica, la producción de una lesión a los derechos y, la demostración que no existe otro medio legal para poner término a la situación de incertidumbre.

Dicha acción deberá ser acompañada de la solicitud de una medida cautelar con el objetivo de suspender la exigencia del aporte solidario por parte de la AFIP hasta tanto se dicte sentencia de fondo. La jurisprudencia durante estos años no ha sido uniforme ya que existen casos en que se han rechazado, como muchas veces lo hizo la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal con asiento en Capital Federal, entre otros.

A los efectos de que se conceda la medida cautelar es importante que se encuentren reunidos los requisitos dispuesto por la Ley 26.854 B.O. 30/04/2013 (Ley de medidas cautelares) y por el art. 230 del CPCCN, los que serán analizados, como es la verosimilitud del

derecho (agravios constitucionales que produce la normativa impugnada), peligro en la demora y contracautela .

Cabe destacar respecto de la posibilidad de interponer una acción de amparo con medida cautelar, en los términos del art. 43 de la CN y Ley 16.986 contra el Estado Nacional - AFIP, esta acción tiene la limitación -como reiteradamente ha declarado la jurisprudencia¹- que al discutir la confiscatoriedad del impuesto y la violación del derecho de propiedad, se trata de cuestiones de hecho y prueba, las que están excluidas del reducido ámbito cognoscitivo del amparo al requerir una mayor prueba concluyente a cargo del actor que la que permite la misma.

Otra vía procesal posible es la acción de repetición, aconsejable para contribuyentes que quieran reducir riesgos por sanciones o intereses resarcitorios. Más adelante se analizan los requisitos de procedencia y los pros y contras.

Aunque aún queda un largo trecho por recorrer, ya se han emitido fallos en ambas direcciones con respecto a la constitucionalidad o no del aporte solidario, y será la Corte la encargada de establecer el cálculo de su posible carácter confiscatorio, siguiendo su doctrina tradicional vigente.

¹ “Taormina, Josefina c/ EN - AFIP - DGI - Ley 27.605 s/ Amparo Ley 16.986” - Sala V - Sumario N° F-3735 - 14/07/2022

“Tellado, Carlos Alberto c/ EN - AFIP - Ley 27605 s/ amparo Ley 16.986” - Sala/Juzgado N° 8 - Sumario N° 3942 - 05/10/2023

MARCO NORMATIVO

El Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia (en adelante ASEP) fue sancionado por la Ley Nacional 27.605 (B.O, 18/12/2020), promulgada por el Decreto del Poder Ejecutivo 42/2021 (B.O. 29/01/2021) y por la AFIP a través del dictado de la Resolución General N° 4930 (B.O. 08/02/2021).

Ahora bien, a través de dichas normas se estableció un impuesto “excepcional” o “extraordinario” y de “emergencia” con el objetivo de hacer frente a los gastos producto de la pandemia COVID-19, siendo el destino de los fondos recaudados también paliar la menor recaudación consagrada por la baja de la actividad económica en nuestro país.

Más allá de la denominación que se le dio al mismo como “aporte solidario y extraordinario”, por los motivos que más adelante mencionaré, nos encontramos claramente frente a un “Impuesto”, y como tal deberá respetar los principios tributarios consagrados en nuestra Constitución Nacional.

Aspecto objetivo de la obligación tributaria

La ley establece en su art. 1° que tal aporte recae sobre los bienes que los contribuyentes posean al 18/12/2020, en tanto y en cuanto su valuación supere el umbral de \$200.000.000.

Se trata de un tributo personal, directo, por única vez y progresivo, siendo aplicable el principio de universalidad, pues no diferencia si tales bienes tienen como destino su uso personal o si tienen como finalidad ser productivos, además que la ley no prevé ningún tipo de exención.

El aspecto objetivo del hecho imponible son los activos existentes a la fecha de la publicación de la norma (18/12/2020) cuyo titulares sean las personas humanas y las sucesiones indivisas, sin posibilidad de descontar las deudas contraídas para su adquisición.

Atento a que la ley no permite computar ningún pasivo sino que grava la totalidad de sus bienes, aún cuando se haya endeudado para obtenerlos, resulta criticable atento al principio de capacidad contributiva y de razonabilidad, teniendo en cuenta el nivel de progresividad y de alícuotas existentes.

Desde un punto de vista comparativo: en el caso de dos personas con los mismos bienes pero con diferentes niveles de deuda, ambas tributarán lo mismo. Por lo que no considerar los

pasivos provoca que se recaude sobre una manifestación imperfecta de la capacidad contributiva, porque se grava “una riqueza irreal y distorsionada”.

Esta forma de liquidación que tiene el aporte solidario, y de la misma forma como también se liquida el Impuesto sobre los Bienes Personales, sin considerar las deudas, se trata de una cuestión de política legislativa donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se expide al respecto.

Coincidimos con Mastandrea² en que: “al gravar exclusivamente los activos y desatender el nivel de deuda que exteriorizan las personas humanas o las sucesiones indivisas, se intenta captar una manifestación parcial de capacidad contributiva de los sujetos obligados”.

En lo que respecta al tema de la residencia, existente dos situaciones respecto a qué tipo de bienes deben considerarse según donde se encuentra radicada la persona humana o sucesión indivisa al 31/12/2019;

(i) un residente en el país al día 31/12/2019 o un sujeto de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en jurisdicciones no cooperantes o jurisdicciones de baja o nula tributación;

(ii) un sujeto residente del exterior al 31/12/2019

En el punto (i), el aspecto objetivo se encuentra definido por los bienes radicados en el país y en el exterior, mientras que para el caso (ii), solo por los bienes radicados en Argentina.

Aspecto subjetivo de la obligación tributaria

En cuanto a los sujetos alcanzados, son:

a) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país al 31/12/2019 (conf. los criterios de residencia establecidos en los arts. 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley del Impuesto a las Ganancias). En tales casos, siempre que la totalidad de sus bienes, en el país y en el exterior, a la fecha de publicación de la norma, sean superiores a los \$200.000.000.

b) Personas humanas y sucesiones indivisas no residentes en el país al 31/12/2019 (conf. los criterios de residencia establecidos en los arts. 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley del Impuesto a las Ganancias), siempre que se verifique adicionalmente que: (i) se trate de nacionales; y (ii) residen o se domicilien en un país no cooperante o en una jurisdicción de baja

² Mastandrea, Alberto F: “Aspectos técnicos del aporte solidario y extraordinario - DTE - Tomo XLII - N° 491 - 02/2021 - Pág. 119 - Cita digital EOLDC102964A

o nula tributación. En tales casos, siempre que la totalidad de sus bienes, en el país y en el exterior, a la fecha de publicación de la norma, sean superiores a los \$200.000.000.

c) Personas humanas y sucesiones indivisas no residentes en el país al 31/12/2019 (conf. los criterios de residencia establecidos en los arts. 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley del Impuesto a las Ganancias). En tales casos, siempre que la totalidad de sus bienes, en el país, a la fecha de publicación de la norma, sean superiores a los \$200.000.000.

La norma alude a que el requisito de residencia se debe dar al 31/12/2019, produciéndose, en consecuencia, una coalición con el momento a considerar la base imponible, ya que la entrada en vigencia de la ley fue el 18/12/2020.

Atento lo mencionado, esta situación genera un conflicto respecto a aquellos sujetos que, siendo residentes argentinos al 31/12/2019, han dejado de serlo entre ambas fechas, es decir, entre el 31/12/2019 y el 18/12/2020.

Los sujetos que hayan adquirido la residencia en un país extranjero luego del 31/12/2019, sería lógico que solo quede alcanzado por tal aporte cuando la valuación de bienes situados solo en el país alcance tal umbral, y no así por el resto del patrimonio localizado fuera del territorio.

Aspecto cuantitativo de la obligación tributaria

En lo que respecta a la cuantificación del gravamen, el art. 2 de la Ley 27.605 prescribe que los bienes deberán ser valuados siguiendo los términos del Título VI de la Ley 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, ni como hemos mencionado anteriormente sin la posibilidad de descontar los pasivos.

Por lo tanto, cuando la totalidad de los activos así determinados superen la suma de los \$200.000.000, dicho valor conformará la base imponible del tributo.

En lo atinente a sus alícuotas, el art. 4 establece una escala que va del 2% al 3,5% para los bienes situados en el país, mientras que dichas tasas se elevan del 3% al 5,25% cuando los bienes se encuentran en el exterior. Esta regulación también se contrapone a los principios constitucionales de igualdad, capacidad contributiva y razonabilidad.

NATURALEZA JURÍDICA DEL “APORTE SOLIDARIO”

El aporte solidario es un tributo siendo éste un impuesto con características de extraordinario, federal, sobre los bienes (y no sobre el patrimonio, es decir, no se computan las deudas), directo, personal y no coparticipable.

La jurisprudencia así lo ha establecido, como es en el caso de “Morachesi, María Inés”³ donde el Juzgado Federal de Bahía Blanca se refirió al tema diciendo que más allá del “nomen iuris” utilizado, el aporte solidario es por su naturaleza un tributo y su calificación concuerda con lo previsto por el art. 4 de la Constitución Nacional, que dispone que el Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional conforme las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso de la Nación, y con lo dicho por la CSJN, en tanto refirió que se trata de una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos determinados por la norma, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de gastos públicos. Así, manifestó que su naturaleza tributaria surge de lo expuesto, de la propia ley, de la estructura jurídica de la imposición y de verificar que las facultades recaudatorias, fiscalizadoras y sancionatorias han sido dadas al Fisco.

De la misma forma, la Cámara Federal de apelaciones de Córdoba en la causa “González, Gastón”⁴, sostuvo que primeramente corresponde dilucidar la naturaleza jurídica del aporte solidario. Así luego de reseñar la normativa que lo crea y regula, manifestó que el mismo reviste el carácter de tributo y agregó que una interpretación armónica de la ley de creación, que parta del concepto de tributo entendido como toda prestación patrimonial obligatoria establecida por la ley, a cargo de las personas físicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, permite concluir que se trata de un recurso tributario que el Estado Nacional exige en virtud de su poder de imperio. Recordó que la CSJN ha dicho que, ante la creación de determinado instrumento legal, se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los términos que los consagre.

³ “Morachesi, María Inés c/AFIP s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad” - Juz. Fed. de Bahía Blanca, Sala/Juzgado N° 2 - 07/10/2023 - Sumario N° F-3943

⁴ “Gonzalez, Gastón c/ AFIP y otros s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” - CFed de Córdoba - Sala B - 30/08/2023 - Sumario N° F-3905

La denominación que se le da de “aporte solidario” es una expresión más suave que engaña y trata de ocultar la verdadera naturaleza de impuesto con destino específico determinado.

La cuestión de la sinceridad del lenguaje refiere a la exigencia de buena fe de los actos de gobierno⁵. En ese sentido la Corte ha dicho que pese a las denominaciones que puedan darse a los institutos jurídicos son según su esencia y no por su nombre. Así el Máximo Tribunal en “Mexicana de Aviación”⁶ tiene dicho: “las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica: cuando media ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos.”

En efecto, el llamado “aporte” es un impuesto más allá del nombre que se le dé comúnmente. Puedo mencionar también en el mismo sentido la causa “Horvath Pablo”⁷. Ello así porque se lo regula como una obligación impuesta coactivamente por parte del Estado, a través de una ley y con un destino en este caso específico (art. 75 inc. 3, CN) pero en modo alguno es voluntario u optativo. En este sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo”⁸ ha sido muy clara al expedirse acerca de la naturaleza tributaria y expresarse como impuestos respecto de los derechos de exportación: “La citada norma define un presupuesto de hecho que al verificarse en la realidad del caso concreto da origen a la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero, en las condiciones que establece el texto legal. Tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado - justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso-, y su incumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia”... “Que los recursos tributarios son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio, mediante leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos en la forma y cuantía que dichas normas establezcan. La característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de la ley,

⁵ Tozzini, Gabriela I. (04/2021) - Análisis de la Ley 27.605 y normas reglamentarias - Doctrina Tributaria Errepar - Tomo/Boletín XLII - Pág. 343

⁶ “Mexicana de Aviación SA de CV c/ Estado Nacional s/ amparo Ley 16.986” - CSJN - 26/08/2008 - 331:1942

⁷ “Horvath Pablo c/ Fisco Nacional (DGI) s/ ordinario” - CSJN - 04/05/1995 - 318:676

⁸ “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/amparo” - CSJN - 15/04/2014 - 337:388

siendo esta fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezca la Constitución, entre otros”.

Los impuestos se exigen compulsivamente pero no se “da nada a cambio en forma directa” por parte del Estado y en donde se la capacidad contributiva alcanzada con más claridad (renta, patrimonio o consumo). Se debe pagar por encuadrar dentro del hecho imponible y tener esa potencia económica de pago. Se ha manifestado que “el impuesto es toda presentación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin obligarse a una contraprestación respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha presentación”⁹

A través de la Resolución 22/2021 (B.O. 03/03/2021) de la Secretaría de Hacienda, se había planteado la inquietud respecto a que si el denominado “aporte” era o no un impuesto. Esta Resolución intentó sacarle el carácter de tributo y lo encuadra como un ingreso no tributario cambiando su anterior criterio.

Cabe recordar, que previamente mediante la Secretaría de Hacienda, el propio Estado, en el marco de sus propios actos indicó su naturaleza tributaria y de impuesto mediante el dictado de la Resolución 15/2021 (B.O. 17/02/2021) por medio de la cual dispuso que claramente tenía naturaleza tributaria. En sus considerandos se estableció: “Que en la ley 27.605 de aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia se establece un aporte que deberán ingresar personas humanas y sucesiones indivisas residentes y no residentes en el país por la totalidad de sus bienes comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el Título VI de la Ley 23.966 de Impuestos a los Bienes Personales cuando la totalidad de sus bienes no exceda los \$ 200.000.000”. Resolviendo, en consecuencia: “Art. 1. - Incorpórase el concepto “11.2.8. Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia” en la clase “11.2. Sobre el patrimonio” del tipo “11. Ingresos tributarios” del clasificador de recursos por rubros.

En apenas un mes cambió su opinión con la ya mencionada Resolución 22/2021. La misma en su considerandos intenta desconocer su carácter tributario mencionado “Que en esta medida no se tuvo en cuenta el carácter de “aporte de emergencia” del recurso creado por la Ley 27.605 de aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, según lo informado por la Dirección Nacional de Impuestos dependiente de la Subsecretaría de Ingresos Públicos de esta Secretaría, así como la indicación de la Dirección

⁹ García Vizcaíno, Catalina (2016) “Manual de derecho tributario” - Bs. As. - Abeledo Perrot - Pág. 37

Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal dependiente de la citada Subsecretaría , de la apertura de una nueva partida ajena a recursos tributarios, dada la especialidad del aporte. Que por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la Resolución 15/2021 de Secretaría y proceder a la apertura de un nuevo concepto de ingreso no tributario en el clasificador de recursos por rubro a fin de dar cumplimiento a la Ley 27.605 antes mencionada.

Art. 1.- Incorpórase el concepto “12.9.4. Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia” en la clase “12.9 Otros” del tipo “12. Ingresos no tributarios” del clasificador de recursos por rubros”.

Por lo tanto, es evidente que es un tributo siendo éste no “voluntario” debido a que lo creó el Congreso, por aplicación del principio de legalidad que rige en materia tributaria, y además, de la letra de la ley, surgen características propias de un impuesto, ya que grava una manifestación determinada de capacidad tributaria, no otorgándole nada a cambio.

Recordemos que los tributos son prestaciones patrimoniales coactivas que exige el Estado, principalmente en dinero, en virtud de su poder de imperio, siempre en virtud de una ley que establezca su contenido y su alcance. Su característica son la coactividad y la ausencia de voluntariedad por parte del sujeto a quien se lo cobra.

A su vez, es importante hacer mención que la Ley 27.605 en su artículo 9 dispone: “La aplicación, percepción y fiscalización del presente aporte estará a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, resultando de aplicación supletoria las disposiciones de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y el Régimen Penal Tributario del Título IX de la Ley 27.430 y sus modificaciones”.

Entonces puedo decir que si se aplica la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal y la Ley Penal Tributaria, es claro que nos encontramos frente a un tributo, en concreto, un impuesto.

La Ley 11.683 dispone en su art. 11: “ La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberá presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas”. Atento la remisión que hace la ley a estos artículos, puedo confirmar nuevamente que estamos frente a un impuesto.

También la Ley 27.430 (Penal Tributaria) afirma que estamos en presencia de un tributo (impuesto) ya que esta ley se aplica a tributos, citando el delito de evasión simple: “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones juradas engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al Fisco Nacional, al Fisco Provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto excediere la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiera cometido la evasión”.

En lo que respecta a la naturaleza jurídica puedo concluir que en la ley de aporte solidario se encuentran previstos todos los elementos constitutivos de un impuesto y su verificación hace nacer la obligación tributaria, cuyo cobro es coactivo, es decir que no incumbe la voluntad del sujeto obligado. Como bien ha señalado la doctrina, una categoría tributaria es lo que es según se desprende de su régimen jurídico material, amén de la decisión legislativa a la hora de nominar y regular la institución (cfr. García Novoa, César: “El concepto de tributo” - Ed. Marcial Pons - Bs. As. - 2012).

ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL APORTE SOLIDARIO

Spisso¹⁰ menciona que los impuestos son prestaciones generalmente en dinero o en especie, exigidas por el Estado, en virtud de la potestad tributaria que le asigna la Constitución, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos.

Atento a que el aporte solidario es un tributo, como todo impuesto debe respetar las garantías constitucionales establecidas por nuestra Carta Magna, la cual establece ciertas restricciones a la capacidad sin límites del Estado para ejercer su autoridad de manera descontrolada.

¹⁰ Spisso, Rodolfo (2019), “Derecho Constitucional Tributario”, Buenos Aires, Abeledo Perrot

A continuación expondré los principios tributarios que se encuentran afectados, y a continuación, explicaré las razones por las cuales, en ciertas circunstancias, es posible que el aporte solidario los vulnerere.

Irretroactividad de ley y efecto liberatorio del pago

En principio decimos que las leyes tributarias pueden ser retroactivas, de modo distinto de lo que acontece en materia penal, que solo pueden sí son más benignas (art. 18 Constitución Nacional).

Spisso¹¹ afirma en su obra “El principio de retroactividad de las leyes, en el orden nacional, es meramente legislativo y, por ende, no impide que el legislador pueda dictar leyes que lo deroguen”. Sin embargo, afirma que el legislador tiene un límite al dictado de leyes retroactivas indicando: “Cuando se priva a una persona de un derecho de raigambre constitucional.”

Debemos recordar lo dicho por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Ángel Moiso y Cía. SRL”¹² donde no puede haber retroactividad de la ley fiscal cuando se afecte un derecho adquirido, y esto ocurre cuando hay un pago total de buena fe por parte del contribuyente.

También en otro precedente, en “Insúa, Juan Pedro”¹³, el contribuyente había pagado un impuesto al patrimonio neto al 31/12/1981 y ciertos activos financieros se encontraban exentos por aplicación de la Ley 21.282. El actor sostuvo haber abonado el Impuesto a las Ganancias. Luego, se dictó una ley posterior, la Ley 22.604 publicada en el B.O. con fecha 09/06/1982 gravando estos mismos activos que no habían tributado ya que en realidad formaba parte de una obligación tributaria pasada. La Suprema Corte declaró que esos bienes exentos bajo una ley anterior, generaron un derecho de liberación que no puede ser revisado.

Para el caso del aporte solidario y en lo referente al tema de residencia, podrá ser de aplicación las doctrinas jurisprudenciales antes mencionadas, pues el APSyE grava al residente en la Argentina por el criterio de la renta mundial considerando su residencia al 31/12/2019.

Puede ocurrir que la persona haya perdido su residencia en Argentina al momento de vigencia del aporte solidario (18/12/2020), en ese caso, el agraviado podrá invocar que pagó el

¹¹ Spisso, Rodolfo (2019), “Derecho constitucional tributario”, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot, pág. 371

¹² “Ángel Moiso y Cía. SRL s/ recurso de apelación” - CSJN- 04/11/1982 - 303:1835

¹³ “Insúa, Juan Pedro s/ recurso por retardo” - CSJN - 01/10/1987 - 310:1961

Impuesto sobre los Bienes Personales en esa condición de residente que al momento de la vigencia del Ley 27.605 no tiene y que por haber perdido la residencia no puede ser gravado por los bienes del exterior. En tal caso, será contribuyente por este tributo por los bienes ubicados en el país, a través de su responsable sustituto.

La jurisprudencia actual se ha expedido respecto a la interpretación de la pérdida de residencia fiscal argentina y la aplicación retroactiva de la Ley 27.605, en el caso “Rosenzvit, Darío Javier”¹⁴. En el mencionado fallo la Cámara entendió que no corresponde la aplicación retroactiva de la Ley 27.605 (B.O. 18/12/2020) por encontrarse probado que el actor se había dado de baja como residente argentino en el año 2020, antes de la vigencia del aporte solidario, cuando en febrero de ese año obtuvo la residencia permanente en Uruguay, mientras que la Ley del aporte solidario empezó a regir recién en diciembre del 2020. Destacó la Cámara que la adquisición de la residencia migratoria uruguaya y consecuente pérdida de la residencia fiscal en Argentina por parte del actor, se dio con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley del aporte solidario e incluso antes de que tuviera trascendencia pública la posible sanción de esa ley.

No confiscatoriedad y derecho de propiedad

Spisso¹⁵ advierte que la protección otorgada por nuestra Constitución a la propiedad privada “se ve atenuada sensiblemente por la existencia de los tributos que impone el Estado, mediante los cuales se apropia de la riqueza privada”.

No obstante, este autor aclara que “no se trata de una antinomia entre derecho de propiedad y tributo, ya que éste constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo cual exige sufragar los gastos del gobierno encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución. Sin menoscabo de ello, debe existir un límite a esa facultad de imposición (...). Ese límite está dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos”.

Tal como sostiene el Dr. Héctor Villegas¹⁶, si bien la propiedad encuentra límites en el carácter relativo de los derechos y garantías constitucionales, el poder tributario del Estado encuentra también limitaciones (entre otros) allí donde la exacción puede producir resultados

¹⁴ “Rosenzvit, Darío Javier” - CFed de Mendoza - Sala A - 12/10/2023

¹⁵ Spisso, Rodolfo (2019), “Derecho Constitucional Tributario”, Buenos Aires, Abeledo Perrot, pág. 462

¹⁶ VILLEGAS, Héctor B. (1994), “El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria” en Estudios de derecho constitucional tributario” - García Belsunce, Horacio (Coord.), Buenos Aires, Ed. Depalma, pág. 229

negativos. Así lo expresó también nuestra Corte en el caso “Candy S.A.”¹⁷ al afirmar que “El poder estatal de crear impuestos no es omnímodo o ilimitado, pues tiene 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”.

Puede decirse, en efecto, que el requerimiento constitucional que mejor sintetiza la libertad y dignidad de la persona humana es el derecho de propiedad.¹⁸ En él converge el catálogo de derechos y garantías fundamentales desde una doble perspectiva: por un lado, como emblema de la libre disposición de los derechos en general y de los patrimoniales en singular y, por otro lado, como valladar a las restricciones que coartan irrazonablemente la posibilidad de gozarlos¹⁹.

Se trata de una exigencia constitucional esencial en materia tributaria que el Estado, en el ejercicio de su poder tributario, tiene el deber de respetar.

Debo señalar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación también dispuso que la confiscatoriedad puede producirse no sólo con relación a un único impuesto, sino también en hipótesis de múltiple imposición (Fallos: 183:319; 187:234; 195:250, entre otros).

En el mismo sentido, manifestó el entonces Procurador Becerra en el caso “Gómez Álzaga, Martín Bosco c/ Pcia. de Buenos Aires”²⁰ “... que, si el mismo objeto gravado por un tributo puede ser alcanzado por éste en forma confiscatoria, nada impide que al mismo resultado pueda arribarse por más de un tributo. En el caso contrario, bastaría recurrir al subterfugio de establecer dos impuestos formalmente separados, pero jurídica y económicamente concurrentes sobre el mismo bien, para desbaratar la defensa del contribuyente, despojándose por la vía tributaria. Al no poder obtener la declaración de inconstitucionalidad de cada uno de ellos por separado, puesto que aisladamente considerados se mantienen dentro del margen de la razonabilidad, el contribuyente igualmente resultaría alcanzado en forma confiscatoria por el resultado de la aplicación de ambos gravámenes en forma conjunta. Esta tesitura, además, acarrearía una indebida limitación de las facultades de

¹⁷ “Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo” - CSJN - 03/07/2019 - 332:1571

¹⁸ Villegas, Héctor B. (1994): “El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria” en Estudios de derecho constitucional tributario” - García Belsunce, Horacio (Coord.), Buenos Aires, Ed. Depalma - Pág. 217 y ss.

¹⁹ Bulit Goñi, Enrique G. (1994): “El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario” en “Estudios de derecho constitucional tributario”, Buenos Aires, Ed. Depalma - Pág. 41, en especial págs. 64 y 65

²⁰ “Gómez Álzaga, Martín Bosco c/ Pcia. de Buenos Aires” - CSJN - 21/12/1999 - 322:3255

los jueces, quienes las verían recordatas sin posibilidad de intervenir ante lo que suguiría resultando, como en el caso anterior del tributo único, una clara violación de mandatos constitucionales”.

El aporte solidario recae sobre los mismos bienes que el Impuesto sobre los Bienes Personales alcanza, presentando un hecho imponible prácticamente idéntico, de modo que en la práctica puede verse como una sobretasa de éste.

Por lo anteriormente expuesto, puedo llegar a arribar a la siguientes conclusiones:

(i) El aporte solidario, al igual que el Impuesto sobre los Bienes Personales (ISBP), tienen como hecho imponible la tenencia de bienes a una determinada fecha; el aporte solidario al 18/12/2020 y el ISBP al 31/12/2020. Tanto es así que, la Ley 27.605 establece que el aporte solidario se debe liquidar considerando los mismos bienes y la valuación definida por la Ley del ISBP y su decreto reglamentario, pero sin sus exenciones y sin posibilidad de deducción de mínimo no imponible alguno.

(ii) La ley del aporte solidario y la Ley del ISBP gravan los bienes del contribuyente sin tomar en cuenta sus deudas o pasivos.

(iii) Tanto la ley que regula el aporte solidario como la ley del ISBP tienen prevista la aplicación de alícuotas agravadas para los bienes situados en el exterior (en el caso del ISBP la alícuota incrementada se incorporó en el art. 28 de la Ley 27.541 y art.9 del Decreto 99/2019).

En cuanto al principio de no confiscatoriedad, la jurisprudencia actual respecto al aporte solidario ha dicho que “para su verificación debe acreditarse una desproporcionada magnitud entre lo gravado y el impuesto a abonar, lo que deber ser considerado en la situación particular de la actora y conforme el contexto social en que se dispuso el tributo”²¹. Añadió que el cálculo del aporte solidario se realiza a partir de considerar el valor de los bienes del actor existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley, sin considerar la renta generada por los mismos pues el legislador, a los efectos del aporte solidario, ha considerado la potencialidad económica ínsita en el patrimonio o capital.

En el mismo fallo, el juez se expidió respecto a la tema de la superposición del aporte solidario con otros impuestos, como es Bienes Personales, señalando que corresponde rechazar el planteo actoral pues, como tiene dicho la CSJN, la doble imposición no acarrea per se la

²¹ “Morachesi, María Inés c/AFIP s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad” - Juz. Fed. de Bahía Blanca, Sala/Juzgado N° 2 - 07/10/2023 - Sumario N° F-3943

invalidez constitucional de un determinado tributo, sino que es necesario que dicha superposición se torne írrita por la existencia de una presión fiscal indebida sobre una misma fuente de riqueza que se traduzca, en definitiva, en la existencia de una imposición confiscatoria.

Capacidad contributiva

El aporte solidario al alcanzar los bienes que componen el patrimonio recae directamente sobre el capital de las personas humanas y sucesiones indivisas, como manifestación de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva es un principio que nos se encuentra incorporado, al menos en forma explícita, en nuestra Constitución Nacional. Este principio surge del juego armónico de los artículos 4, 14, 16, 17, 28 y 33 y de los diversos Tratados sobre Derechos Humanos, los cuales poseen rango constitucional a partir del año 1994.

Puedo definir la misma como la aptitud o bien, capacidad económica de los particulares para sostener los gastos del Estado, el cual deberá ser estudiada por los legisladores y posteriormente convertida en un hecho imponible a través de una ley.

En el precedente “Navarro Viola de Herrera Vegas”²², la Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó lo decidido por la Cámara de Apelaciones, respecto de la inconstitucionalidad de la Ley 22.604 de fecha 09/06/1982, la cual estableció un impuesto de emergencia que debía aplicarse en todo el territorio de la Nación, por única vez, sobre los activos financieros existentes al 31/12/1981, cuando en el caso concreto, dichos activos no se encontraban en el patrimonio del contribuyente al momento de entrada en vigencia de dicha ley.

El hecho de la aplicación de una alícuota incrementada a los bienes situados en el exterior, resulta lesiva del principio de capacidad contributiva, por cuanto la ubicación territorial de éstos no resulta una pauta razonable para establecer una diferente categorización en el tributo, en tanto esta circunstancia no es indicativa de capacidad contributiva alguna.

²² “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional (DGI) s/repetición” - CSJN - 19/12/1989 - 312:2467

Principio de igualdad

La ley del aporte solidario grava en forma distinta los bienes del país y del exterior, por lo que podría encontrarse vulnerado el principio de capacidad contributiva, infringiendo también el principio de igualdad en materia tributaria, por la distinta localización de los bienes.

Reconozco la posibilidad de la aplicación de tasas diferenciales que se incrementen -o progresen- en función del valor de los bienes. Lo que sí resulta enjuiciable desde mi punto de vista es que el incremento de la carga tributaria se base únicamente en su localización territorial.

Resulta ilustrativo en este tema lo resuelto en el caso “Ana Masotti de Busso”²³. En dicha oportunidad la Corte resolvió el asunto planetario por los condóminos de un inmueble, a quienes individualmente se les aplicaba la alícuota del impuesto inmobiliario correspondiente a la superficie total del terreno, es decir, sin atender a la porción indivisa de la que cada uno era titular.

En esta sentencia, por la cual en definitiva declaró la inconstitucionalidad de la normativa en cuestión, la Corte resolvió que “la contribución territorial se mide por el valor de la propiedad inmobiliaria en razón de la cual se lo establece, pero el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo sino la capacidad tributaria que comporta el ser alguien - persona de existencia visible o persona jurídica- propietario de él, esto es titular de la riqueza que dicho inmueble constituye. De la igualdad, que es la base del impuesto (art. 16 de la Constitución) no se puede juzgar adecuadamente si ante todo no se considera la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y magnitud de la riqueza tenida en vista por el gravamen. Tras ello, brindó la siguiente definición: “...uno de esos principios es el de que a igual capacidad tributaria con respecto a la misma especial de riqueza el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes”.

Es de destacar que si el impuesto buscaba captar una manifestación directa de capacidad contributiva como es la propiedad inmobiliaria, luego no podía, precisamente por esta circunstancia, ignorar la valuación de la porción indivisa del inmueble correspondiente a cada condómino, pues, como allí se dijo, el requisito de la igualdad como base de los impuestos “no se puede juzgar adecuadamente si antes todo no se considera la condición de las personas que lo soportan en orden al carácter y magnitud de la riqueza tenida en vista por el gravamen.”

²³ Ana, Massotti de Busso y otros c/ Pcia. de Buenos Aires - CSJN - 1947 - 207:270

En virtud de todo ello, trasladando lo expresado por la Corte al caso bajo análisis, se puede afirmar que, al fijarse una tasa agravada para los bienes del exterior, se elevan irrazonablemente el porcentaje de tributación infringiendo el principio constitucional de capacidad contributiva, vulnerándose también el principio de igualdad en materia tributaria.

El art. 16 de la Constitución Nacional expresa en su parte final que “La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”. Se trata de una norma imperativa que obliga, en lo tributario, a los legisladores a un comportamiento determinado, actuando como límite al ejercicio del poder fiscal, con la consecuencia de que, si se viola, el Poder Judicial, como supremo intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio (cfr. Jarach, Dino: Curso superior de derecho tributario” - Ed. Cima - Bs. As. - 1969).

En un antiguo y recordado precedente se sentó la siguiente doctrina “...la igualdad preconizada por el artículo 16 de la Constitución, importa, en lo relativo a impuestos, establecer que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes”²⁴.

De ello se deriva que el legislador tiene plenas facultades para establecer categoría de contribuyentes y asignar a cada una un trato tributario diferente atendiendo precisamente a las características que la diferencian, básicamente teniendo en miras la capacidad contributiva.

Razonabilidad

En lo que respecta a la garantía de constitucionalidad de razonabilidad el art. 28 de la Constitución Nacional dispone que “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio”.

Esta garantía limita la competencia del Congreso de la Nación de reglamentar los derechos previstos en la Constitución Nacional. En lo que aquí interesa, ella prohíbe establecer tributos que alteren derechos de los contribuyentes.

El aporte solidario implica el doble pago sobre el mismo supuesto de hecho y base de imposición que el Impuesto sobre los Bienes Personales, lo que quebranta la seguridad jurídica y la razonabilidad en materia tributaria. Este vicio se torna evidente si se tiene en cuenta que el Impuesto sobre los Bienes Personales debería ser eliminado, en un compromiso asumido al dictar la Ley 27.260 de Sinceramiento Fiscal en la que se instaba a la repatriación de capitales del extranjero, así como a la declaración de bienes ocultos. Dichos bienes que fueron

²⁴ “Don Ignacio Unamé y otros contra la Municipalidad de la capital” - CSJN - 1923 - 138-313

exteriorizados, así como que obran en el patrimonio de los contribuyentes no sólo no dejaron de pagar el Impuesto sobre los Bienes Personales, sino que se los gravó con un alícuota superior y diferencial (para los bienes en el exterior) a la entonces prevista en la Ley 27.260.

Con el aporte solidario se vuelve nuevamente a pagar sobre los mismos bienes que el considerado por el Impuesto sobre los Bienes Personales e incluso sobre aquellos que se encontraban exentos y que fueron exteriorizados. Ante esta situación, la irrazonabilidad y la desproporción es manifiesta.

LA PRUEBA DE LA CONFISCATORIEDAD

A los efectos de impugnar la norma del aporte solidario por infringir la garantía de no confiscatoriedad de los impuestos, es necesario demostrar que la misma viola el derecho de propiedad.

El art. 17 de la Constitución Nacional 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. (...) La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”.

Tal como se recuerda en “Estancias Argentinas El Hornero SA c/ EN AFIP DGI Ley 24.073 s/ proceso de conocimiento”²⁵, si bien en sus principios la Corte rechazó la posibilidad de que un tributo resultara inconstitucional por confiscatorio, al tratarse de un acto lícito del Estado que no podía ser confundido con la sanción prevista y prohibida por el art. 17 de la Carta Magna (“Faramiñan” Fallos: 105:50), luego admitió que un tributo válidamente dictado por el Poder Legislativo podía, en algún caso concreto, absorber una porción sustancial del capital o de la renta alcanzados y perder, en consecuencia - y en esa proporción- su validez constitucional.

En lo que respecta al aporte solidario si bien el hecho imponible se materializa exclusivamente por la tenencia de bienes, los contribuyentes podrían llegar a sostener que la efectiva capacidad económica para hacer frente al gravamen se refleja mediante la productividad real de estos.

²⁵ Estancias Argentinas El Hornero SA c/ EN AFIP DGI Ley 24.073 s/ proceso de conocimiento” - CSJN - 02/10/2012 - 335:1923

En efecto, y como enseña Catalina García Vizcaíno en su ya clásica obra sobre la materia, aún en el caso de impuestos patrimoniales, éstos deben ser pagados con la renta y no con el patrimonio, ya que, de lo contrario, se produciría la descapitalización del contribuyente, enfatizando, con cita de Alberdi, que “...la contribución, como gasto público de cada particular, debe salir de donde salen sus demás gastos privados: de la renta, de la utilidad de sus fondos, no de los fondeos que la producen porque así disminuís los fondos originarios de la renta, empobrecéis a los particulares, cuya riqueza colectiva forma la riqueza de la Nación, de la cuál es parásita la del Fisco”.²⁶

Ello ha llevado a sostener a la mencionada autora que, los impuestos sobre el patrimonio se proponen, en realidad, gravar el rendimiento anual del capital, sin posibilidad de afectar el capital mismo, ya que ello llevaría a extinguirlo.

Por su parte, abonando estas ideas acerca de los alcances conceptuales de esta clase de gravámenes, Spisso²⁷ señala que el ejercicio del poder tributario, en el marco del programa constitucional, impone que sólo se pueda considerar capacidad contributiva aquella que pueda ser detraída sin desmedro del deber de mantener la intangibilidad del capital, de lo que concluye “no es admisible reconocer validez constitucional a la exigencia de abonar un tributo cuando no existen utilidades reales o potenciales, respecto de bienes capaces de producirlas”.

El límite cuantitativo de confiscatoriedad

A lo largo de los años existieron numerosos antecedentes en donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido diferentes porcentajes como parámetro objetivo de confiscatoriedad de los diversos impuestos.

El más antiguo de todos, fue del 16/11/1911 en donde la testamentaria de Doña Rosa Melo de Cané²⁸ planteó la inconstitucionalidad del impuesto a las sucesiones de la Pcia. de Bs As. debido a que dicha gabela insumía el 50% de los bienes legados. En su sentencia, la Corte establece que una alícuota de tal magnitud es claramente violatoria del derecho de propiedad, y configura una confiscación que restringe en condiciones excesivas los derechos de propiedad ya que alcanza una parte sustancial de la propiedad o a la renta. Allí la Corte dejó en claro que este principio constitucional de la tributación protegía el derecho de propiedad frente al peligro

²⁶ García Vizcaíno, Catalina (año 2012), “Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y jurídicas”, 4ta Edición, Ed. Abeledo Perrot, pág. 378

²⁷ Spisso, Rodolfo (2019), “Derecho Tributario Constitucional”, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot, pág. 418

²⁸ “Doña Rosa Melo de Cané” - CSJN - 16/11/1911 - 115:111

de su desnaturalización - o directamente de su eliminación- debido a la actuación de un gravamen.

En diversos fallos en materia de impuesto inmobiliario, la Corte conceptuó confiscatorio el tributo que absorbe la renta en una proporción del 38,44% (Amalia A. de Muñoz - CSJN - 30/06/1943 Fallos: 196:124), del 50% (SA Mattaldi Simón Ltda c/ Provincia de Córdoba - CSJN - 07/04/1943 Fallos: 195:252), entre otros, fijándose en numerosos precedentes el tope del 33% de las utilidades corrientes de una correcta explotación.

Con el fin de evitar que los impuestos lleven a la descapitalización de los contribuyentes, nuestro Tribunal ha resuelto que “El derecho de propiedad que la Constitución garantiza es inconciliable, en circunstancias ordinarias, con el desapoderamiento a título de impuesto, de más de un 33% de la utilidad corriente de una correcta explotación de los inmuebles rurales”²⁹.

Este tope del 33% también ha sido fijado en reiteradas oportunidades en el ámbito del impuesto sucesorio, del impuesto al ahorro obligatorio y hasta en materia de desvinculaciones laborales - con el fallo “Vizotti, Carlos A. c/ AMSA s/ despido” CSJN - 14/09/2004.

Sin embargo, cabe recordar que en “Candy SA c/ AFIP y otro s/ acción de amparo”³⁰ la Corte ha dicho que “... en razón de las cambiantes circunstancias del país- e incluso bajo las mismas circunstancias- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo”.

En todos estos casos, el Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega. Es decir, no existe un parámetro cuantitativo fijo, y para llevar adelante un planteo de inconstitucionalidad por confiscatoriedad, deberá hacerse un análisis en concreto sobre cada supuesto en particular y será una cuestión de hecho y prueba a cargo del contribuyente.

²⁹ “Pereyra Iraola Sara c/ Provincia de Córdoba - CSJN - 22/11/1946 - 212:160

³⁰ “Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo - CSJN - 03/07/2019 - 332:1571

En el precedente “Dugan Trocello”³¹, la Corte no hizo lugar al planteo de inconstitucionalidad de la prohibición del mecanismo de ajuste por inflación indicando que no se había probado de modo concluyente cómo la norma tributaria había violado los derechos de propiedad e igualdad del contribuyente. Consideró 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 no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad, pues tal compulsa no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la inconstitucionalidad invocada, pues para que proceda la declaración de inconstitucionalidad, se requiere que tal repugnancia sea manifiesta, clara e indudable.

Es importante también tener presente que la confiscatoriedad de los impuestos, en ocasiones no surge de un impuesto aislado, sino del conjunto de impuestos que paga un contribuyente. Dichos impuestos, individualmente considerados, podrían no afectar el derecho a la propiedad, pero la carga fiscal total (entendida como la presión que ejerce sobre el contribuyente el conjunto de prestaciones tributarias - tanto nacionales como subnacionales) sí podría calificar como confiscatoria. Este tema fue tratado por la Corte en el fallo “Gómez Álzaga, Martín Bosco c/ Provincia de Buenos Aires y otro s/ inconstitucionalidad” - CSJN - 21/12/1999 Fallos: 322:3255) en el cual se planteó la inconstitucionalidad de todo el sistema tributario en su conjunto, pero el contribuyente no logró acreditar, en su caso concreto, la confiscatoriedad que alegaba.

De esta manera considero que si el contribuyente desarrolla y produce una prueba contundente respecto a la confiscatoriedad del aporte solidario, podría efectuar un planteo de “confiscatoriedad global” considerándose éste conjuntamente con el Impuesto sobre los Bienes Personales y del Impuesto a las Ganancias correspondiente al mismo período fiscal, es decir, año 2020.

En cuanto a la jurisprudencia actual, el Juez Federal de Río Cuarto indicó que “... debe quedar claro que el cálculo del aporte se realiza a partir de considerar el valor de los bienes del actor existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley (conforme las pautas establecidas en la misma); por lo tanto no se toma en cuenta “la renta” generada por dichos bienes en un período de tiempo determinado, sino que se considera el capital, esto es, la valuación de los bienes al

³¹ “Santiago Dugan Trocello SRL c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo” - CSJN - 30/06/2005 - 328:2567

18/12/2020”³². Agregando que, “El legislador ha considerado que la potencialidad económica ínsita en el patrimonio denota una expresión de riqueza apta para discernir sobre quienes deben efectuar ese aporte extraordinario destinado a paliar los efectos de la pandemia. De la prueba -pericia contable- para el juez surge que no hay lesión de derecho de propiedad, ya que sobre el capital valuado de acuerdo a la ley, el aporte tiene una incidencia del 3,08%”.

Recordó que la Corte Suprema de Justicia no ha dado una respuesta absoluta de lo que se debe considerar como una “parte sustancial de la renta capital” o “rendimiento normal medio de una correcta explotación del bien gravado” con lo cual se debe analizar cada caso concreto.

En forma concluyente el magistrado indica que no resulta confiscatorio, ya que “... el monto a ingresar solo insume un 3,08% de dicho capital, siendo esta la manifestación de riqueza que el legislador pretendió gravar y no, por el contrario, la renta del actor, no luciendo para nada irrazonable dicho porcentual, de conformidad con las pautas y las valoraciones efectuadas en el presente”.

Adicionalmente indicó que “... el monto a ingresar por el actor al Fisco no insume una porción sustancial de su patrimonio o capital, en los términos exigidos por la jurisprudencia reiterada de nuestro Máximo Tribunal de la Nación. No corresponde, tal como pretende el actor, que el cálculo se realice en consideración a la renta que dicho capital produce, debido a que lo gravado - reitero - no es la ganancia sino el capital”.

Puntualizó que a la luz de la situación de emergencia referida, se han dictado múltiples medidas por parte del Estado Nacional tendientes a morigerar sus efectos adversos, y en el caso del aporte solidario no se advierte una desproporción de medio a fin en la medida adoptada, máxime al considerar que se trata de un pago por única vez.

En relación al agravio referido por el actor en cuanto a la supuesta doble imposición, refirió que la CSJN tiene dicho que la doble o múltiple imposición por sí misma, no es inconstitucional en la medida en que cada uno de los tributos que la configuran hayan sido creados por entes políticos con competencia para ello, y concluyó que lo cuestionable no es la doble imposición, sino que la misma resulte confiscatoria, lo que no sostuvo la Cámara, no sucede en tal caso.

³² “G. GA c/ Administración Federal de Ingresos Públicos y otros s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” - CFed. de Córdoba - Sala B - 30/08/2023

Contrariamente a lo expuesto en la jurisprudencia mencionada en el párrafo anterior, la Cámara Federal de Mendoza confirmó la sentencia de 1ra. instancia del Juzgado Federal de San Juan N° 2, declarando la inconstitucionalidad del aporte solidario³³.

La cuestión discutida versó sobre la confiscatoriedad del gravamen, en especial acerca de cómo se debe evaluar la cuestión de acuerdo con la jurisprudencia de la CSJN.

La Cámara consideró que el análisis de confiscatoriedad debe realizarse considerando el porcentaje de absorción del aporte solidario sobre las rentas que producen los bienes gravados, y no directamente sobre el capital del contribuyente - como pretendía AFIP -, pues esto obligaría al contribuyente a descapitalizarse para afrontar el pago del impuesto, emprobeciéndose.

En esta línea, el Tribunal desestimó la pretensión de AFIP de computar para el análisis de confiscatoriedad las rentas de toda la vida de los bienes gravados, dejando en claro que el aporte solidario está estructurado conforme a los criterios del Impuesto sobre los Bienes Personales, que es un tributo anual. Para ello, sólo deben considerarse las rentas de bienes gravados producidas en el período fiscal en que se aplica el impuesto, esto es año 2020.

Por último, para la determinación del monto de las mencionadas rentas de los bienes gravados, la Cámara le otorgó mayor preponderancia a la pericia oficial por sobre las alegaciones de la AFIP, atento a los fundamentos del dictamen pericial, siguiendo la jurisprudencia de la CSJN en donde se reconoce la validez de las conclusiones de los peritos, cuando se requieren apreciaciones específicas sobre cuestiones técnicas.

De este modo, la Cámara Federal de Mendoza confirma que el aporte solidario es improcedente e inconstitucional cuando se busca aplicarlo sobre un contribuyente que perdió su residencia fiscal con anterioridad a la sanción del tributo y también cuando esa obligación tributaria resulta confiscatoria, por absorber una parte sustancial de la renta de los bienes en el año fiscal, desestimando que dicho examen deba realizarse contraponiéndolo con el valor del activo gravado.

Efectos de la declaración de la confiscatoriedad

³³ “Rosenzvit, Darío Javier” - CFed de Mendoza - Sala A - 12/10/2023

Inicialmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, luego de declarar la inconstitucionalidad del cobro del tributo efectuado por confiscatorio, obligaba a la parte demandada a la devolución de lo pagado. Ha dicho que dependiendo la confiscatoriedad de una cuestión de hecho, no procede establecer con carácter general un porcentaje fijo sobre el valor de cada finca arriba del cual el cobro deberá ser considerado confiscatorio, sino que corresponde a la autoridad administrativa determinar en cada caso el por ciento del costo de la obra pública que puede soportar cada inmueble en atención al beneficio especial que recibe.³⁴

Ello toda vez que no incumbe a la Corte Suprema, cuando declara la inconstitucionalidad de un impuesto por ser confiscatorio, fijar la tasa o el porcentaje que subsidiariamente pueda cobrar el Fisco, porque ello es atributo del Congreso y de las legislaturas o municipalidades.³⁵

También el Máximo Tribunal consideró que no es acertada la conclusión de que la inconstitucionalidad declarada de un gravamen imponga la anulación total de la ley que lo crea. Ello no sucede cuando la invalidez se origina en la forma de su percepción establecida por decreto, ni cuándo se debe al monto del tributo. En el último caso, la inconstitucionalidad puede ser sólo parcial.³⁶

Asimismo, La Corte Suprema explicó que la declaración judicial de que un impuesto es confiscatorio y, por ello, inconstitucional, sólo alcanza a la porción del monto en que consiste el exceso.³⁷

VÍAS RECURSIVAS DE IMPUGNACIÓN

Antes de comenzar cualquier reclamo judicial tendiente a impugnar el aporte solidario, el sujeto pasivo deberá comunicar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a través de un escrito debidamente fundamentado en el cual se exponga los argumentos que sustentan la inconstitucionalidad del mismo y los perjuicios que éste ocasiona a la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y justificando así la razón por la cual no corresponde el pago del impuesto en cuestión. Esto a los efectos de dejar en evidencia

³⁴ “Rouspil, Pedro c/ Provincia de Buenos Aires” - CSJN - 1940 (187:234)

³⁵ “Simón Mattaldi Ltda. SA Establecimientos rurales y Destilería c/ Pcia. de Córdoba - CSJN - 1943

³⁶ “Vázquez de Filippini, Filomena c/ Wayss y Freytag SA” - CSJN - 1946

³⁷ “Perez Guzmán de Viaña, María Laura y otra, con Provincia de Tucumán” - CSJN - 1948

que no se está obrando con intención de engañar al Fisco sino amparado en una posición de derecho.

Es importante tener en cuenta, que el Organismo requerirá al contribuyente toda la información necesaria a fin de determinar por ella misma la obligación tributaria. Cuando ello sea así, el sujeto obligado al pago podrá recurrir la determinación de oficio ante el Tribunal Fiscal de la Nación, teniendo el efecto suspensivo que la Ley de Procedimiento Fiscal le otorga a tal apelación.

Ahora bien, entre las distintas vías recursivas que posee el contribuyente se mencionan:

Acción Declarativa de Inconstitucionalidad

La acción declarativa de certeza es la vía judicial idónea para cuestionar el Aporte Solidario previsto por la Ley 27.605 por ser el Poder Judicial el ámbito en donde se discute la constitucionalidad de las leyes, no es necesario por ser una ley agotar la instancia administrativa, ya que se postergaría la intervención del Poder Judicial, único órgano facultado para resolver tal situación.

Sobre la base de lo dispuesto por el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, y frente a la pretensión de obtener la declaración de inconstitucionalidad de normas vinculadas con la aplicación de impuestos, a las que los contribuyentes atribuyan ilegalidad y lesión al régimen federal, la acción declarativa de inconstitucional sería el procedimiento viable.

El alto Tribunal ha dicho que “El pedido de declaración de inconstitucionalidad de una norma importa el ejercicio de una acción directa de inconstitucionalidad, de aquellas que explícitamente ha admitido como medio idóneo -ya sea bajo la forma de amparo, la acción de mera certeza o el juicio sumario en materia constitucional- para prevenir o impedir las lesiones de derechos de base constitucional”³⁸.

La declaración de inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la norma del aporte solidario se fundamenta en los efectos confiscatorios que produce su aplicación y en la inconstitucionalidad de las alícuotas agravadas previstas para los bienes del exterior, encontrándose el gravamen teñido de una manifiesta arbitrariedad por resultar incompatibles con lo dispuesto por los arts. 4, 14, 16, 17, 17, 19, 28 y 33 de la Constitución Nacional.

³⁸ Fallos: 310:2342; 317:1224; 320:690, entre otros

A los fines de la procedencia formal de tal acción, es indispensable cumplir con los requisitos mencionados por el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial:

1) Existencia de un caso

Es necesario demostrar que no se persigue una declaración abstracta o meramente consultiva o especulativa, sino la demostración de la inconstitucionalidad de un “contexto normativo”, claras en su alcance y plenamente operativas.

En referencia a este requisito, la Corte Suprema ha dicho en la causa “Asociación Mutual Sancor c/ AFIP DGI s/ acción meramente declarativa de derechos” que “... la acción declarativa es idónea para suscitar la intervención de la Corte cuando media entre las partes una vinculación de derecho que traduce un interés serio y suficiente en la declaración de certeza pretendida, que asume así la condición de caso”³⁹.

Asimismo, en la causa “Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho”⁴⁰, la Corte precisó que “... la situación de incertidumbre que afecta al ejercicio de un derecho individual puede derivarse de un contexto normativo o administrativo que el peticionante puede tener legítimo interés en esclarecer de forma inmediata (...). Así, debe haber manifiesta la existencia de una actividad o un contexto normativo que, en forma actual, ponga en peligro el o los derechos invocados o les cause lesión con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial...”

2) Existencia de una situación de falta de certeza respecto a la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica

En lo referente al tema en cuestión puedo decir que existen dos mandatos contradictorios entre sí: el primero se desprende de la normativa constitucional que, ya desde su preámbulo, garantiza la libertad y el derecho de propiedad como un programa de la Nación, impidiendo que los impuestos destruyan el capital, como así que los apliquen en forma arbitraria y con fines persecutorios o discriminatorios, amparando a los contribuyentes frente al ejercicio arbitrario que el Estado haga de sus poderes tributarios. El segundo mandato - contradictorio con el primero- se desprende de la normativa que se presente impugnar, en este

³⁹ “Asociación Mutual Sancor c/ AFIP”, CSJN 78/2014 (50-A) - 14/04/2015 - Cita digital Errepar EOLJU175464A

⁴⁰ “Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho” - CSJN - 20/02/2018 - 341:101

caso, el aporte solidario, de cuya aplicación el contribuyente debería demostrar cuya aplicación resulta una carga tributaria excesiva e irrazonable.

3) Existencia de un perjuicio o lesión de los derechos

El contribuyente debería demostrar que la inconstitucional que pretende que se declare es hábil de producir un perjuicio o lesión a los derechos, pues de la aplicación de la norma en cuestión el contribuyente podrá verificar que se produce la confiscación de las rentas que producen los bienes, e incluso de una parte de su capital.

4) No debe disponerse de otro medio legal para poner término a la situación de incertidumbre

Deberá demostrarse que no se dispone de otro medio legal para obtener un pronunciamiento que declare la inconstitucionalidad de la normativa ni que haga cesar en forma inmediata el estado de incertidumbre que le genera su vigencia, ya que ninguno de los procedimientos regulados en la normativa fiscal es apto para prevenir el perjuicio que podría llegar a sufrir en caso de no hacerse lugar a esta demanda.

Las vías recursivas previstas en la Ley 11.683 no pueden ser consideradas vías idóneas, habida cuenta de que la Administración, por imperio del principio de división de poderes, no puede pronunciarse sobre la constitucionalidad de las normas.

Atento a la pretensión de que se declare al aporte solidario como inconstitucional resulta inocuo transitar los mecanismos administrativos y jurisdiccionales -Tribunal Fiscal de la Nación- que establece la ley de rito fiscal, máxime cuando el precitado tribunal jurisdiccional también tiene vedado pronunciarse sobre la constitucionalidad de las leyes tributarias (cfr. art 185 de la Ley 11.683).

A los fines de aceptar o no la vía de la acción declarativa de inconstitucionalidad, los jueces evalúan si se encuentran cumplidos todos estos requisitos. Podemos mencionar el precedente “Monachesi, María Inés”⁴¹ donde la Sala 2 del Juz. Fed. de Bahía Blanca sostuvo que corresponde rechazar el planteo de la AFIP relacionado con la improcedencia de la vía de acción declarativa escogida por la actora, por resultar apta para tratar la cuestión traída a debate, pues se configuran los presupuestos de procedencia de la acción - existencia del “caso” o “causa contenciosa”, falta de certeza y lesión actual.

⁴¹ “Morachesi, María Inés c/AFIP s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad” - Juz. Fed. de Bahía Blanca, Sala/Juzgado N° 2 - 07/10/2023 - Sumario N° F-3943

En forma contraria lo expuesto anteriormente puedo mencionar la causa “Aristi, Juan Pedro c/ Estado Nacional - Ministerio de Economía y otro s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”⁴² donde el actor promovió acción declarativa de inconstitucionalidad, impugnando la obligación de pago establecidas mediante la Ley 27.605, y solicitó en forma expresa la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 1, 2, 3, 4 y 5 de dicha ley. El magistrado resolvió rechazar la demanda, a favor del fisco, con costas al vencido.

Refirió que la actora no ha logrado acreditar la procedencia de la vía intentada para desvanecer la incertidumbre que alega, ni la presencia de un perjuicio actual y concreto, aspectos exigidos para la admisión de esta acción. Añadió que se advierte entonces la inexistencia de un “acto en ciernes” y de una situación de incertidumbre que la cause un agravio actual y concreto que la jurisdicción esté obligada a resolver de forma inmediata.

Recordó que la acción declarativa debe responder a una “causa” o “caso contencioso”, no pudiendo tener un carácter simplemente consultivo ni importar una indagación meramente especulativa, pues ello exigiría al Poder Judicial exceder las atribuciones jurisdiccionales concedidas por la Constitución Nacional.

En cuanto a la pretendida declaración de inconstitucionalidad, puntualizó que no resulta admisible una declaración general y directa de inconstitucionalidad de las normas o actos de otros poderes, sino que requiere una causa de carácter contencioso y, para ello, la actora debe demostrar las circunstancias particulares en que el ejercicio de sus derechos han sido afectados por la aplicación de la norma cuestionada.

Medida cautelar

Las pretensiones cautelares postuladas contra toda actuación u omisión del Estado Nacional o sus entes descentralizados, se rigen por las disposiciones establecidas por la Ley 26.854 B.O. 30/04/2013 (Ley de medidas cautelares) y por el art. 230 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Como he mencionado anteriormente, a los fines de cuestionar el aporte solidario, se iniciará una acción declarativa de inconstitucionalidad ante la justicia federal en el cual se impugnará la normativa que regula el aporte solidario. Asimismo, en el momento que se

⁴² “Aristi, Juan Pedro c/ Estado Nacional - Ministerio de Economía y otro s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” - Juz Fed de Mercedes - 29/08/2023

configuren los requisitos necesarios para su procedencia, se solicitará una medida cautelar que ordene a la AFIP que se abstenga de reclamar el impuesto en cuestión hasta tanto se dicte sentencia de fondo.

A los efectos de solicitar la medida cautelar, deben encontrarse reunidos los siguientes requisitos:

(a) Verosimilitud del derecho

La verosimilitud del derecho invocado debe dar cuenta de los agravios constitucionales que produce la normativa impugnada. Ello atento a los efectos confiscatorios que el aporte solidario produce sobre el patrimonio de los contribuyentes, vulnerando de esta manera el derecho de propiedad como así también otros principios y garantías consagrados en nuestra Constitución Nacional (cf. arts. 4, 14, 16, 17, 28 y 33, de la CN).

(b) Peligro en la demora

Se podrá decretar la prohibición de innovar siempre que existiere el peligro de que si se mantuviera o alterara, en su caso, la situación de hecho o de derecho, la modificación pudiera influir en la sentencia o convirtiera su ejecución en ineficaz o imposible.

El peligro de la demora se encontraría configurado por los perjuicios económicos que ocasiona al sujeto pasivo de no hacerse lugar a la medida requerida, ya que debería desprenderse de una parte de su capital a los fines de hacer frente al gravamen del aporte solidario (se convalidaría un caso de confiscación tributaria) para hacer frente al gravamen.

En efecto, desde la doctrina se ha señalado que “el peligro de la demora... significa que deba existir un temor grave fundado, en el sentido de que el derecho que se va a reclamar se pierda, se deteriore o sufra un menoscabo durante la sustentación del proceso”⁴³.

(c) Contracautela

En cuanto a la contracautela, el art. 10 de la Ley 26.854 establece que las medidas cautelares dictadas contra el Estado nacional tendrán eficacia práctica una vez que el solicitante otorgue caución real o personal por las costas y daños y perjuicios que la medida pudiere ocasionar.

d) La cautela no pudiera obtenerse por medio de otra medida precautoria

⁴³ Cfr. “Evaristo Ignacio Albornoz c/ Nación Argentina” - CSJN - 1984 - Fallos 306:2060, consid. 6 y 7

En lo que respecta a la idoneidad del objeto de la pretensión cautelar el art. 3 de la Ley 26.854 establece adicionalmente que:

1. Se podrá solicitar en forma previa, simultánea o con posterioridad a la interposición de la demanda.
2. La pretensión cautelar indicará de manera clara y precisa el perjuicio que se procura evitar: la actuación o omisión estatal que lo produce, el derecho o interés jurídico que se pretende garantizar; el tipo de medida que se pide; y el cumplimiento de los requisitos que correspondan.
3. El juez, para evitar perjuicios o gravámenes innecesarios al interés público, podrá disponer una medida precautoria distinta a la solicitada.
4. Las medidas cautelares no podrán coincidir con el objeto de la demanda principal.

Es importante hacer mención que solicitada la medida cautelar, el juez, previo a resolver, deberá requerir a la autoridad pública demandada que, dentro del plazo de cinco (5) días, produzca un informe que dé cuenta del interés público comprometido por la solicitud (conf. art 4 Ley 26.854). Con la presentación de tal informe, la parte demandada podrá expedirse acerca de las condiciones de admisibilidad y procedencia de la medida solicitada y acompañará las constancias documentales que considere pertinentes.

En lo que respecta a la vigencia temporal de las medidas cautelares frente al Estado, el art. 5 de la Ley de medidas cautelares (Ley 26.854 B.O. 30/04/2013) dispone que al otorgar una medida cautelar el juez deberá fijar, bajo pena de nulidad, un límite razonable para su vigencia, que no podrá ser mayor a los seis (6) meses. En los procesos de conocimiento que tramiten por el procedimiento sumarísimo y en los juicios de amparo, el plazo razonable de vigencia no podrá exceder de los tres (3) meses.

Los jueces no podrán dictar ninguna medida cautelar que afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino o de cualquier forma perturbe los bienes o recursos propios del Estado, ni imponer a los funcionarios cargas personales pecuniarias (conf. art. 9 Ley 26.854).

Ahora bien, en cuanto al aporte solidario y ante la solicitud de medidas cautelares para suspender la exigencia del mismo, la jurisprudencia no ha sido uniforme con casos en los que se han concedido y otros en que se han rechazado. En el caso de la Cámara en lo Contencioso

Administrativo Federal con asiento en Capital Federal, en general, no ha dado lugar a tal solicitud.

El 12 de julio de 2020 la Sala II de la Cám. Nacional Fed. en lo Cont. Adm. en la causa “Fay, Eduardo Santiago c/ EN - AFIP - Ley 27.605 s/ proceso de conocimiento”⁴⁴, confirmó el rechazo que había tenido lugar en primera instancia, atento no encontrarse presente el requisito de peligro en la demora. Como se trata, analiza la Cámara, de un impuesto que debe presentarse por declaración jurada, rigen para el caso, las normas de la Ley 11.683 en materia de determinación de oficio (art. 16 y siguientes), y, en su caso, las disposiciones relativas a la ejecución fiscal (art. 92 y siguientes). La AFIP deberá, a los efectos de determinar dicho aporte y perseguir el consecuente pago del mismo, recurrir al procedimiento previsto por el art. 16 y concordantes de la Ley de Procedimiento Tributario.

Atento haberse probado el inicio de una inspección por parte de la AFIP, y no otorgarse la solicitud de la medida cautelar, no hay peligro en la demora de un cobro inminente, ya que debe transitarse el procedimiento de determinación de oficio y, además, para la Cámara se cuenta con el recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación con efectos suspensivos sobre la intimación de pago.

Por el contrario, la Sala A de Cámara Federal de Mendoza en la causa “Pallucchini, Alejandro c/ AFIP s/incidente de apelación”⁴⁵, tuvo una actitud distinta en el supuesto del caso analizado anteriormente en una situación de hecho similar.

La Cámara, para confirmar la medida cautelar sobre los bienes del exterior, tuvo en cuenta el informe acompañado por la actora en donde surgen las rentas de los bienes producidos en el exterior y el pago que corresponde hacer en concepto del aporte solidario (surge que las rentas producidas por los bienes ubicados en el exterior son de \$ 682.116,02 y el Aporte Solidario a pagar por esos mismos bienes es de \$ 5.646.432). Tomando el informe contable aportado se evidencia que “absorbe un 827% de la renta producida por esos bienes, es decir, la totalidad de la renta y mucho más. Con tal prueba se considera prima facie acreditada la confiscatoriedad de la parte del aporte que aplica a bienes en el extranjero y la consiguiente verosimilitud del derecho. Lo más interesante en este fallo es que la Cámara toma como válido para conceder la medida cautelar ese informe contable, pero indicando que “estamos

⁴⁴ “Fay, Eduardo Santiago c/ EN - AFIP - Ley 27.605 s/ proceso de conocimiento” - CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 12/07/2022

⁴⁵ “Pallucchini, Alejandro c/ AFIP s/ incidente de apelación” - CFed de Mendoza - Sala A - 27/06/2022

examinando únicamente la verosimilitud del derecho a los efectos de la concesión de una medida cautelar, dejando a salvo que, para el reconocimiento definitivo del derecho, sí hará falta la producción de una pericia contable”.

Adicionalmente puedo mencionar la causa “Pelella, Miguel c/ Estado Nacional y otro s/ proceso de conocimiento”⁴⁶ que tramitó en la Cámara Cont. Adm. Fed. donde la actora articuló acción declarativa contra la AFIP peticionando se declare la inconstitucionalidad de la Ley 27.605, en cuanto considera que su aplicación viola sus garantías de propiedad, razonabilidad e igualdad.

En ese marco, solicitó el dictado de una medida cautelar de no innovar, a fin de que i) Se abstenga de iniciar y/o continuar cualquier inspección o verificación, procedimiento administrativo y/o judicial tendiente a verificar, determinar, cuestionar, cobrar y/o garantizar el impuesto, incluyendo la inmediata suspensión de la fiscalización iniciada y ii) Se abstenga de solicitar la traba de medidas precautorias, de formular denuncia o querellas de índole penal y/o de incluirlo dentro de cualquier registro o categoría de riesgo fiscal.

Finalmente el magistrado falló a favor del Fisco, rechazando la medida cautelar por los motivos que a continuación expondré.

El magistrado recordó que la procedencia de las medidas cautelares está subordinada a una estricta apreciación de los requisitos de admisión, que consisten en la apariencia o verosimilitud del derecho invocado por quienes las solicita, y el peligro en la demora, que exige la probabilidad de que la tutela jurídica definitiva que el actor guarda de la sentencia a pronunciarse no pueda, en los hechos, realizarse.

Refirió que las medidas cautelares son de aplicación restrictiva y de carácter excepcional en los litigios con la Administración, ello en virtud de la presunción de validez de que están investidos -prima facie- los actos de los poderes públicos. Así, cuando la cautelar se intenta respecto de la actividad de entidades públicas, es necesario que se acredite -sin que suponga prejuzgamiento de la solución de fondo-, la arbitrariedad del acto recurrido, dado el rigor con que debe apreciarse la concurrencia de los supuestos de admisibilidad. Añadió que, además de la presunción de legitimidad de la que gozan los actos de la Administración, que

⁴⁶ “Pelella, Miguel Norberto c/ Estado Nacional y otro s/ proceso de conocimiento” - Cámara Con. Ad. Fed. - Sumario N° F-3936 - 28/09/2023

presume su fuerza ejecutoria, por lo que ni los recursos administrativos ni las acciones judiciales mediante las cuales se discuta su validez suspenden la ejecución del acto cuestionado.

Expuso que la admisión o denegatoria de la cautelar, en los términos solicitados, excede el interés individual de la actora y atañe también a la comunidad, en virtud de la eventual perturbación en la oportuna percepción de la renta pública. Refirió que la ausencia de uno de los dos requisitos previstos en el art. 230 del CPCCN torna innecesario formular valoración alguna con respecto al otro de los requisitos allí previstos, y concluyó que la actora no acreditó la imposibilidad de cumplimiento del pago del tributo.

En otro fallo⁴⁷, la Cámara Federal de Mar del Plata resolvió confirmar la resolución que denegó la medida cautelar de no innovar, con costas a la vencida.

Para decidir de dicha manera, afirmó que para que procediesen las medidas cautelares, era necesario un análisis previo acerca de la existencia o no del derecho garantizado por la ley y la justificación del peligro en la demora.

Al respecto, sostuvo que indiscutiblemente debían existir en la causa elementos de juicio idóneos para formar la convicción acerca de la bondad de las mismas, y pesaba sobre quien la solicitaba, acreditar prima facie la existencia de tales condiciones exigidas por la ley procesal.

El magistrado observó que en el caso de autos el análisis de la verosimilitud del derecho en los términos planteados por la actora, confiscatoriedad del aporte solidario, implicaba avanzar sobre un presupuesto sustancial de la pretensión de fondo, lo que no podía realizarse por vía cautelar sin comprometer expresas garantías constitucionales como el derecho de defensa en juicio y el de igualdad de las partes en el proceso.

Por ello, señaló que se exigía extrema cautela en el dictado de una resolución como la pretendida por el actor, a la que no se podía arribar dada la naturaleza y complejidad de la cuestión allí debatida, la cual requería necesariamente, de un análisis exhaustivo en un ámbito de debate.

A mayor abundamiento, precisó que tampoco pudo apreciarse el peligro en la demora alegado, en tanto no surgía con notoriedad que la situación patrimonial del accionante resultara seriamente afectada por el consecuentemente pago del tributo en cuestión.

⁴⁷ “Materia, Mario José c/ AFIP-DGI s/ acción mere declarativa de derecho” - Cámara Federal de Mar del Plata - Sumario N° F-3890 - 11/08/2023

Acción de repetición

La acción de repetición se encuentra regulada por el art. 81 de la Ley 11.683 (Ley de Procedimiento fiscal) mediante el cual se establece que los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más.

Corti y Blanco en su obra “Procedimiento Fiscal”, hace mención a Dino Jarach quien define al concepto de repetición como “simplemente una realización procesal de una institución de derecho sustantivo, que es la obligación del Estado de devolver lo que ha sido cobrado indebidamente. Y esa obligación surge de los principios constitucionales, por cuanto la administración tributaria no está allí para recaudar dinero de cualquier manera, sino que está para cumplir la ley, y la ley es la que quiere que ingrese el tributo en los modos, maneras y circunstancias que la propia ley ha establecido⁴⁸.

En cuanto a los requisitos de la acción de repetición podemos mencionar:

1. Enriquecimiento del accionado (AFIP), representado por el pago que se repite.
2. Falta de causa jurídica, entendiéndose por tal todo aquel que no encuentre sustento en la CN y en la ley tributaria dictada con arreglo a la misma.
3. Empobrecimiento del accionante. Acerca de esta condición de procedibilidad, la jurisprudencia ha evolucionado en el sentido siguiente:

Antigua jurisprudencia de la CSJN previa como condición para interponer la acción de repetición, la prueba, por parte del contribuyente o responsable, del estado de empobrecimiento acaecido por el pago improcedente del tributo que se intenta repetir. Atento a este requerimiento el recurrente debería demostrar la falta de traslación del respectivo tributo.

El Alto Tribunal resolvía, por aquellos tiempos, que: “Es improcedente la acción de repetición de los recargos establecidos por el decreto 10.683/65 si no se ha cumplido el recaudo de procedencia de la acción, consistente en la prueba de la no traslación al precio de los impuestos motivo de la repetición”⁴⁹.

⁴⁸ Jarach, Dino, “Clases de Derecho Tributario”, ed. C.I.E.T., V.1-70, pág. 64

⁴⁹ “Ford Motor Argentina SA c/ Gobierno Nacional (DNA)” - CSJN - 1974 (288:333)

Pero en 1977 la CSJN modifica su doctrina jurisprudencial y manifiesta dicho cambio en el dictado de la sentencia “PASA Petroquímica Argentina”⁵⁰ pasando a considerar que la acción de repetición debe resolverse acorde a las previsiones de la Ley 11.683.

Observamos que en pronunciamientos posteriores ya la CSJN resuelve que: “En virtud de lo decidido en la causa “PASA Petroquímica Argentina SA c/ Fisco nacional s/ repetición”, cuyos fundamentos resultan aplicables, la actora no debe probar el empobrecimiento sufrido en el pago de impuestos a los efectos la devolución del impuesto a las actividades lucrativas (prov. de Buenos Aires), pagado indebidamente”⁵¹.

En casos de pagos espontáneos (no provenientes de una determinación de oficio) que hubieran realizado los contribuyentes, a los fines de interponer la acción de repetición, deberán efectuar un reclamo administrativo ante la AFIP. En cambio, si el tributo se pagare en cumplimiento de una determinación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora (pago no espontáneo), la repetición se deducirá mediante demanda que se interponga, a opción del contribuyente, ante el Tribunal Fiscal de la Nación o ante la Justicia Nacional.

El propósito de tal reclamo administrativo está fundado a los fines de que el Fisco no sea llevado a juicio sin haber previamente tenido la posibilidad de tomar conocimiento de los extremos en los que el particular sustenta su reclamación y evaluarlos para pronunciarse sobre su procedencia⁵².

En ese sentido se plasma la voluntad de la ley de Procedimientos Administrativos en cuanto en la redacción del art. 30 se regula que: “El Estado nacional o sus entidades autárquicas no podrán ser demandados judicialmente sin previo reclamo administrativo dirigido al Ministerio o Secretaría de la Presidencia o autoridad superior de la entidad autárquica...”.

Ahora bien, luego que la Administración se ha expedido, el contribuyente debe interponer, a su opción, alguno de los recursos previstos, caso contrario la resolución administrativa adquiere la cualidad de cosa juzgada.

⁵⁰ “PASA Petroquímica Argentina” - CSJN - 17/05/1077 (297:500)

⁵¹ “ETMO Remolcador Guaraní c/ Pcia. de Buenos Aires s/repetición” - CSJN - 28/07/1977

⁵² “Banco del Buen Ayre S.A. s/ repetición - IVA” - Tribunal Fiscal de la Nación - 12/02/1999

En cuanto a los pagos a requerimiento, se podrá interponer una Demanda directa por repetición de tributos y accesorios ante el Tribunal Fiscal de la Nación o Demanda por repetición contencioso Judicial ante la justicia Nac. de 1° Inst. Contencioso Administrativo.

Respecto al término de la prescripción, el art. 56 de Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal (t.o. 1998), según el ordenamiento dispuesto por el D. 821/1998 (BO: 20/7/1998) dispone que en el caso de repetición de impuestos prescribe por el transcurso de cinco (5) años. Es de hacer notar que el artículo examinado establece un plazo de prescripción propio y reducido, cualquiera sea el origen de los ingresos, excluyendo la aplicación decenal.

La acción de repetición conlleva un riesgo sustancialmente menor. Se trata de una postura más conservadora que requiere realizar ese esfuerzo financiero de ingresar el impuesto y luego iniciar un reclamo en el que se expongan los argumentos por los que se considera que ese pago ha sido un pago sin causa.

Habrà de tener en cuenta que, en caso de éxito, el capital a devolver seguramente se verá depreciado debido a la alta tasa de inflación y sobre todo a la asimetría que existe en materia de intereses a favor del contribuyente, los que están muy debajo de la tasa de intereses resarcitorios a favor del Fisco.

A ello se suma que en la repetición no existe mora automática a favor del contribuyente (conf. art. 179 ley 11683 (t.o. por Dec. 821/98 y mod.)) pues requiere reclamo administrativo previo en caso de pagos espontáneos o bien, una interposición del recurso o de la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Nación en caso de pagos efectuados bajo requerimiento. Esto contrasta con la mora automática a favor del fisco (conf. art. 37 de la ley citada) que establece que “La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”.

Corti y Blanco⁵³, comentando esta cuestión y mencionando a Martínez Molteni indican que no se alcanza a ver la equidad a que hace mención el mensaje de la ley, dado que el Estado se pone en posición más favorable al autorizar la posibilidad de tal actualización, pero sólo desde la fecha de la formulación expresa del pedido, del reclamo administrativo o de de la demanda judicial, según sea el caso, sin importar la fecha desde la cual el monto reclamado

⁵³ Corti A.H.M. - Blanco B. (1987), “Procedimiento Fiscal (Ley 11.683 y complementarias), Buenos Aires, Ed. Tesis - pág. 404

hubiera sido ingresado (conf. Martínez Molteni, Carlos, “El régimen en la actualización de los créditos en favor del Estado”, Derecho Fiscal, T° XXXI, pág. 106 y siguientes).

Asimismo dichos autores, mencionan a Reig, Enrique quien tiene dicho que “es aconsejable que en la actualización del momento al cual se refiere el inicio del cómputo de la actualización se proceda también con criterios simétricos, o sea, si la deuda se actualiza sin que medie el requerimiento del Fisco atendiendo al vencimiento, del mismo modo el crédito o saldo a favor debe indexar sin que medie requerimiento de devolución o compensación por parte del contribuyente (conf. Reig, Enrique J., “La tributación ante la infracción”, Derecho Fiscal, T° XXVII, pág. 913 y siguientes).

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación sostiene que el cálculo de intereses y actualización de los pagos en exceso, ingresados espontáneamente, procede desde el reclamo administrativo, y no desde el planteo de repetición, si el Fisco no resolvió en su oportunidad ni los reclamos ni la recepción hasta la instancia ante el Tribunal Fiscal en donde se allanó por los montos originalmente reclamados⁵⁴.

Acción de amparo

La acción de amparo se encuentra prevista en el art. 43 de la Constitución Nacional mediante el cual se establece que “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 manifiesta, derechos y garantías reconocidos por esta Constitución, un tratado o una ley. En el caso, el Juez podrá declarar la inconstitucionalidad de la norma en que se funde el acto u omisión lesiva. (...) Toda persona podrá interponer esta acción para tomar conocimiento de los datos ella referidos y de su finalidad, que consten en registros o bancos de datos públicos, o los privados destinados a proveer informes, y en caso de falsedad o discriminación, para exigir la supresión, rectificación, confidencialidad o actualización de aquellos..”.

El texto del amparo constitucional es, prácticamente, igual al reglado por el artículo 1° de la Ley 16.986 B.O. 20/10/1966 (Ley Reglamentaria de acción de amparo), y su utilización se prevé cuando no exista otro remedio judicial más idóneo contra actos u omisiones de las autoridades públicas o de particulares que lesionen, restrinjan, alteren o amenacen con

⁵⁴ “Behrens Juana, Vda. de Kaufmann s/ demanda de repetición” - TFN - Sala C - 27/09/2000

arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, derechos y garantías emergentes de la propia Constitución o de leyes o tratados.

El amparo de la Ley 16.986 es un instituto de creación pretoriana surgido de la doctrina jurisprudencial sentada en las causas “Siri” y “Kot”, teniendo como objeto primordial tutelar las garantías constitucionales que hacen a la libertad, con exclusión de la individual, protegida por el “hábeas data”⁵⁵.

Con la reforma constitucional de 1994, la Corte Suprema había manifestado que ante la restricción de derechos esenciales los jueces deben restablecer los derechos conculcados por esta vía: “siempre que aparezca de modo claro y manifiesto, la ilegitimidad de una restricción cualquiera a alguno de los derechos esenciales de las personas, así como el daño grave e irreparable que se causaría remitiendo el examen de la cuestión a los procedimientos ordinarios, administrativos o judiciales por la rápida vía de amparo (Caso Kot - Fallos 241:291).

Es decir que desde la reforma constitucional de 1994 la defensa procesal de amparo ha quedado instalada con la jerarquía de norma constitucional. Es el medio defensivo expedito y rápido que puede toda persona disponer cuando sus derechos personalísimos son arbitraria o ilegalmente lesionados o amenazados, en forma manifiesta por acto emanado de autoridad pública.

En lo que respecta a su procedencia es condición indispensable el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Acto u omisión de autoridad pública
2. Lesión (actual o inminente) de derechos o garantías reconocidas por la Constitución Nacional
3. Arbitrariedad e ilegalidad manifiesta
4. Inexistencia de un medio judicial más idóneo
5. La demanda debe ser presentada dentro de los 15 días hábiles a partir de la fecha en que el acto fue ejecutado o debió producirse (art. 2° de la ley 16.986 que establece los supuestos de inadmisibilidad de la acción de amparo en el orden federal. El inc. e) establece: “La acción de amparo no será admisible cuando (...) la demanda no hubiese sido presentada dentro de los quince días hábiles a partir de la fecha en que el acto fue ejecutado o debió producirse”. La constitucionalidad de esta restricción temporal ha

⁵⁵ Gómez Teresa/ Carlos M. Folco (2003) “Procedimiento Tributario” - Bs. As. - La Ley - Pág. 566

sido discutida en la doctrina, especialmente a partir de la reforma de 1994 (Véase Goldfarb, Mauricio ⁵⁶).

Es importante mencionar que cuando la determinación de la eventual invalidez del acto requiriese una mayor amplitud de debate o de prueba o de la declaración de inconstitucionalidad de leyes, decretos u ordenanzas, la acción de amparo no será admisible (conf. art. 1 inc. d) Ley 16.986).

En lo que respecta a la formalidad, la demanda deberá interponerse en forma escrita y contendrá:

1. El nombre, apellido y domicilios real y constituido del accionante;
2. La individualización, en lo posible, del autor del acto u omisión impugnados;
3. La relación circunstanciada de los extremos que hayan producido o estén en vías de producir la lesión del derecho o garantía constitucional;
4. La petición, en términos claros y precisos.

Con el mencionado escrito de interposición, el accionante acompañará la prueba instrumental de que disponga, o la individualizará si no se encontrare en su poder, con indicación del lugar en donde se encuentre.

En los autos caratulados “Fernández Héctor Ramón c/ AFIP y otro s/ amparo Ley 16.986”, el Sr. Héctor Fernández promueve acción de amparo y medida cautelar con la AFIP y contra el Instituto de Seguridad Social, Seguros y Préstamos In. S.S. Se. P. a efectos que se ordene la abstención de liquidar al primero y de retener al segundo, de sus haberes mensuales previsionales (jubilación) la suma dineraria descontada en concepto de Impuesto a las Ganancias declarándose la inconstitucionalidad del art. 79 inc. c) de la Ley N° 20.628 y sus modificatorias, en relación al beneficio jubilatorio. Asimismo solicita la devolución de todo el período no prescripto de los conceptos retenidos y/o descontados.

El magistrado de la instancia de origen, declara la inconstitucionalidad e inaplicabilidad del régimen de Impuesto a las Ganancias haciendo lugar a la acción de amparo deducida por el actor y, en consecuencia, ordena a la AFIP que arbitre los medios necesarios a fin de

⁵⁶ Goldfarb, Mauricio (2018), “El plazo para deducir la acción de amparo. Ilegalidad continuada y afectación de derechos reconocidos en los tratados de derechos humanos”- Buenos Aires: El Derecho. También disponible en https://repositorio.unne.edu.ar/bitstream/handle/123456789/9054/RIUNNE_AR_Goldfarb_M_9.pdf?sequence=1&isAllowed=y según consulta del 18/12/23)

comunicar al INSSSEP el deber de abstenerse de efectuar retenciones. Asimismo, ordene el reintegro desde la fecha de promoción de la causa, de los montos retenidos con más sus intereses.

En el mencionado fallo, se concluye que la acción de amparo se muestra como la vía más apta para restaurar los derechos y garantías constitucionales que se denuncian como lesionados, haciendo que este agravio no pueda prosperar (art 43 CN). Entendiéndose esta como un verdadero instrumento efectivo y confiable para alcanzar la tutela judicial efectiva, oportuna y temprana, de satisfacción inmediata frente a reclamos como el del actor que pertenece a un sector vulnerable.

En esta causa se hace mención a una doctrina establecida en los autos “García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, fallo del 26/03/2019, donde se señaló que “A partir de la reforma constitucional de 1994, cobra especial énfasis el deber del legislador de estipular respuestas especiales y diferenciadas para los sectores vulnerables, con el objeto de asegurarles el goce pleno y efectivo de todos sus derechos...”. Sostuvo además “... que el envejecimiento y la discapacidad los motivos más comunes por los que se accede al status jubilatorio- son causales predisponentes o determinantes de vulnerabilidad, circunstancia que normalmente obliga a los concernidos a contar con mayores recursos para no ver comprometida seriamente su exigencia y/o calidad de vida y el consecuente ejercicio de sus derechos fundamentales”.

En tal sentido el juez, establece que en cuanto a la aplicación del procedimiento administrativo establecido por la resolución invocada, es de señalar que someter al actor - grupo vulnerable a un trámite administrativo tendiente a obtener la restitución de las sumas que eventualmente le hubieran sido retenidas con base en normas que se han declarado inconstitucionales para su caso concreto, resultaría a la luz de los lineamientos apuntados supra contrario al principio de la tutela judicial efectiva y al marco de protección especial con los que cuenta el accionante.

En este fallo se resuelve desestimar el recurso de apelación deducido por la demandada y, en consecuencia se confirma la sentencia de primera instancia.

A continuación, se hará mención a un caso de jurisprudencia actual donde se ha rechazado una demanda iniciada en el marco de un amparo frente a un caso vinculado con el aporte solidario. El 14 de julio de 2022, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones Cont.

Adm. Federal en la causa “Taormina, Josefina c/ EN -AFIP-DGI- Ley 27.605 s/ Amparo Ley 16.986”⁵⁷ dictó sentencia en donde rechazó esta acción.

Para ello se consideró que “... el amparo es un proceso excepcional, utilizable en delicadas y extremas situaciones en las que, por carencia de otras vías aptas, peligra la salvaguarda de derechos fundamentales y exige circunstancias muy particulares caracterizadas por la presencia de arbitrariedad e ilegitimidad manifiestas que, ante la ineficacia de los procedimientos ordinarios, originan un daño concreto y grave, sólo eventualmente reparable por esta vía urgente y expeditiva. En el caso de autos de arbitrariedad y la ilegalidad denunciadas por la actora en las que se funda la demanda se centran en el ejercicio por parte de la AFIP de las facultades que el Congreso Nacional le confirió mediante el artículo 9 de la Ley 27.605. Asimismo, entiende que el “aporte” es un concepto no tributario que no se encuentra contemplado entre las contribuciones a las que alude el artículo 4 de la Constitución Nacional y, por lo tanto, es ajeno al ámbito de aplicación de la Ley 11.683, y que además resultara confiscatorio”.

La Cámara considera que es clara la ley en el sentido que la AFIP es quien debe aplicar, percibir y fiscalizar el aporte. También se consideró que en el caso el planteo de confiscatoriedad no está acreditado al sostener: “.. en relación con el planteo relativo a la confiscatoriedad, la ausencia o presencia de capacidad económica o contributiva, que constituye el soporte de validez de todo gravamen, requiere ser demostrado, por lo que, 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 la acción aquí intentada”.

Con lo cual se confirma que no es arbitrario ni hay una ilegalidad manifiesta que la AFIP use sus facultades de verificación y fiscalización en el caso concreto, porque lo permite la Ley 27.605. Tampoco se probó la confiscatoriedad en el caso que requiere un ámbito mayor de prueba que la que permite una acción de amparo.

Asimismo, y tal como lo ha dicho la jurisprudencia⁵⁸ el amparo ha sido establecido en favor de los particulares como un remedio expedito contra las arbitrariedades e ilegalidades de las autoridades. Es por ello, que su exclusión no puede fundarse en una apreciación meramente

⁵⁷ “Taormina, Josefina c/ EN - AFIP - DGI - Ley 27.605 s/ Amparo Ley 16.986” - Sala V - Sumario N° F-3735 - 14/07/2022

⁵⁸ Pezzutti, Miguel Angel c/ s/ Amparo - CSJN - 20/03/2007 - 330:1076

ritual, en tanto que su objeto, más que una ordenación o aseguramiento de competencias, es el efectivo resguardo de los derechos fundamentales.

A continuación se expondrá el caso “Tellado, Carlos Alberto”⁵⁹ donde el actor promovió acción de amparo contra el Estado con el objeto de denunciar y anular la ilegitimidad constitucional del Aporte Solidario y consecuentemente, del ejercicio de las facultades de verificación y control fiscal por parte de la AFIP.

El magistrado rechazó la acción de amparo por la improcedencia formal de la vía escogida con costas a su orden. Para así decidir, señaló que para la procedencia de la vía intentada corresponde acreditar la manifiesta arbitrariedad que la norma exige. La accionante funda la pretendida inconstitucionalidad de la Ley 27.605 en la vulneración de los principios de no confiscatoriedad, doble tributación y razonabilidad que la CN consagra.

Recordó que la CSJN ha dicho que cuando la arbitrariedad e ilegitimidad esgrimida por la accionante resulta, en esta instancia, al menos opinable, debe identificarse con una cuestión cuya comprobación exige un ámbito de conocimiento incompatible con la acción de amparo, circunstancia que obsta a su procedencia. Asimismo, agregó que es doctrina de ese Tribunal que la prueba de confiscatoriedad debe resultar palmaria en la causa, sin que quepa una mera estimación personal, aunque ella pudiera emanar de una certificación contable.

Expresó que no puede desconocerse que el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de las soluciones legislativas no son puntos los que el Poder Judicial deba pronunciarse, por lo que la declaración de inconstitucionalidad de una ley exige que la repugnancia de la norma con la cláusula constitucional sea manifiesta, clara e indudable, y que quien tacha de inconstitucional una norma tributaria aduciendo que viola sus derechos de propiedad e igualdad debe probar de modo concluyente cómo tal afectación ha tenido lugar.

Por las cuestiones expuestas, consideró que no se encuentran debidamente reunidos en el caso los recaudos exigidos por la Ley 16.986 (Ley reglamentaria de acción de amparo) para que resulte formalmente procedente la vía intentada, y concluyó que las consideraciones realizadas no importan abrir juicio sobre la constitucionalidad del impuesto creado por la Ley 27.605.

⁵⁹ “Tellado, Carlos Alberto c/ EN - AFIP - Ley 27605 s/ amparo Ley 16.986” - Sala/Juzgado N° 8 - Sumario N° 3942 - 05/10/2023

CONCLUSIÓN

Mediante la Ley 27.605 publicada en el B.O. el día 18/12/2020 se estableció un aporte solidario y extraordinario a los fines de mitigar los efectos de la pandemia. Este impuesto afectó a personas con patrimonios importantes respecto de los cuales el Estado Nacional obtiene sus recursos financieros.

A lo largo de este trabajo de investigación se analizaron las distintas garantías constitucionales afectadas tales como la no confiscatoriedad, el derecho de propiedad, capacidad contributiva, irretroactividad, igualdad y de razonabilidad.

Llegué a la conclusión que la estrategia para impugnar la norma dependerá del despliegue probatorio necesario. Tal agravio deberá ser demostrado y probado ante la Justicia.

El argumento más sólido para discutir el mismo, es desde la afectación del derecho de propiedad donde el impuesto se torna confiscatorio. Del relevamiento de la jurisprudencia actual surge que la violación del principio de capacidad contributiva requiere de una prueba concluyente tendiente a acreditar su afectación respecto al patrimonio y no a través de las rentas que el mismo produzca.

Se mencionaron las distintas acciones y recursos que poseen los sujetos obligados al pago, llegando a la conclusión que la acción declarativa de inconstitucionalidad es la vía idónea de discusión posible, pues la acción de amparo no permite amplitud de prueba.

Por su parte, la acción de repetición no sería aconsejable atento a la alta tasa de inflación que existe en nuestro país y atento a la asimetría en detrimento del contribuyente que existe en materia de intereses así como los efectos de la mora.

Puede observarse de la realidad de los hechos que el aporte solidario recaudó menos de lo esperado y en cambio, generó innumerables controversias, llevando a algunos contribuyentes a mudarse fiscalmente a otros países.

A la fecha de publicación de este trabajo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se ha pronunciado en relación a este tributo, lo que sin embargo, no resulta relevante atento la doctrina que ya ha desarrollado respecto de la configuración de la confiscatoriedad, la que resulta plenamente aplicable.

BIBLIOGRAFÍA

Jurisprudencia

Corte Suprema de Justicia de la Nación

“Ana Massotti de Busso y otros c/ Pcia. de Buenos Aires” - CSJN - 1947 (Fallos: 207:270)

“Ángel Moiso y Cía. SRL s/ recurso de apelación” - CSJN - 24/11/1981 (Fallos: 303:1835)

“Asociación Mutual Sancor c/ AFIP-DGI s/acción meramente declarativa de derechos” - CSJN - 14/04/2015 - Cita Digital Errepar EOLJU175464A

“Buasso, Martín Luis c/ Buenos Aires, Provincia de s/ordinario” - CSJN - 25/06/2019 (Fallos: 342:1039)

“Cameronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo - CSJN - 15/04/2014 (Fallos: 337:388)

“Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo - CSJN - 03/07/2019 (Fallos: 332:1571)

“Desarrollos al Costo SRL c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad” - CSJN - 02/05/2019 (Fallos: 311:2013)

“Don Ignacio Unamé y otros c/ Municipalidad de la capital” - CSJN - 1923 - (Fallos: 138-313)

“Doña Rosa Melo de Cané” - CSJN - 16/11/1911 (Fallos 115:111)

“ETMO Remolcador Guaraní c/ Pcia. de Buenos Aires s/repetición” - CSJN - 28/07/1977

“Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho” - CSJN - 20/02/2018 (Fallos: 341:101)

“Ford Motor Argentina SA c/ Gobierno Nacional (DNA)” CSJN - 1974 (Fallos: 288:333)

“Gómez Alzaga, Martín Bosco c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ inconstitucionalidad - CSJN - 21/12/1999 (Fallos: 322:3255)

“Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI) s/ ordinario (repetición)” - CSJN - 04/05/1995 (Fallos: 318:676)

“Insúa, Juan Pedro s/ recurso de retardo” - CSJN - 01/10/1987 (Fallos: 310:1961)

“Mexicana de Aviación SA de CV c/EN - Ministerio de Defensa - FAA decreto 577/2002 s/amparo Ley 16.986” - CSJN - 26/08/2008 (Fallos: 331:1942)

“Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/Estado Nacional (DGI) s/repetición - CSJN - 19/12/1989 (Fallos: 312:2467)

“PASA Petroquímica Argentina” - CSJN - 17/05/1077 (Fallos 297:500)

“Pereyra Iraola Sara c/Provincia de Córdoba” - CSJN - 22/11/1946 (Fallos: 212:160)

“Santiago Dugan Trocello SRL c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo” - CSJN - 30/06/2005 (Fallos 328:2567)

Cámara Nacional de Apelaciones Cont. Adm. Federal

“Fay, Eduardo Santiago c/ EN - AFIP - Ley 27.605 s/ proceso de conocimiento” - Sala II - 12/07/2022

“Incidente N° 1 - Actor: B., G. Demandado: EN-AFIP-Ley 27605 s/Inc apelación” - Sala IV - Sumario N° 3898 - 29/08/2023

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003898_2023_08_30

“Pelella, Miguel Norberto c/ Estado Nacional y otro s/ proceso de conocimiento” - Sala/Juzgado Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 4 - 28/09/2023“RM c/ Estado Nacional - AFIP- Ley 27.605 s/ proceso de conocimiento” - Sala IV - Sumario N° F-3936 - 29/11/2002

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003936_2023_10_02

“Tarasido, Germán Enrique Ignacio c/ Estado Nacional - AFIP- Ley 27.605 s/ amparo Ley 16.986” - CCAF, Sala II - 14/02/2023

“Taormina, Josefina c/ EN - AFIP - DGI - Ley 27.605 s/ Amparo Ley 16.986 - Sala V - Sumario N° F-3735 - 14/07/2022

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003735_2023_01_11

Cámara Federal de apelaciones de Córdoba

“González Gastón c/ AFIP s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” - Sala/Juzgado Sala B - Sumario N° 3905 - 30/08/2023

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003905_2023_09_06

Cámara Federal de apelaciones de Corrientes

“Goitia, Nicolás Alberto c/ Estado Nacional - Poder Ejecutivo Nacional Administración Federal de Ingresos Públicos s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad” - Sala/Juzgado Cámara Federal de Corrientes - Sumario N° F- 3823 - 08/05/2023

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003823_2023_05_10

“Intra, Pedro Andrés c/ AFIP s/ Acción mere declarativa de inconstitucionalidad” - Sumario N° F-3903 - 04/09/2023

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003903_2023_09_05

Cámara Federal de Mar del Plata

“Materia, Mariano José c/ AFIP-DGI s/ acción mere declarativa de derecho” - Sumario N° F-3890 - Sala/Juzgado Cámara Federal de Mar del Plata - Sumario N° F-3890 - 11/08/2023

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003890_2023_08_23

Cámara Federal de Mendoza

“Pallucchini, Alejandro c/ AFIP s/ incidente de apelación” - Sala A - 27/06/2022

“Rosenzvit, Dario Javier c/ Estado Nacional Ministerio de Economía AFIP s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad” - Sala A - 12/10/2023

Juzgado Contencioso Administrativo Federal

“Tellado, Carlos Alberto c/ EN - AFIP - Ley 27605 s/ amparo Ley 16.986” - Sala/Juzgado N° 8 - Sumario N° 3942 - 05/10/2023

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003942_2023_10_11

Juzgado Federal de Bahía Blanca

“Monachesi, María Inés c/ AFIP s/ acción mere declarativa de inconstitucional - Sala/Juzgado N° 2 - Sumario N° F-3943 - 07/10/2023

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003943_2023_10_12

Juzgado Federal de Corrientes

“Intra, Carlos Raúl c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad” - Juzgado Federal de Corrientes N° 1 - Sumario N° 3880 - 27/07/2023

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003880_2023_08_02

“Intra, Manuel Ulises c/ AFIP s/ Acción mere declarativa de inconstitucionalidad” - Expte N° 1335/2021 - Secretaría N° 3 - 08-08-2022

<http://www.saij.gob.ar/juzgado-federal-1ra-instancia-federal-corrientes-intra-manuel-ulises-afip-accion-mere-declarativa-inconstitucionalidad-fa22360001-2022-08-08/123456789-100-0632-2ots->

eupmocsollaf?q=%20titulo%3A%20Intra%20AND%20titulo%3A%20Manuel%20AND%20titulo%3A%20Ulises&o=0&f=Total%7CTipo%20de%20Documento/Jurisprudencia/Fallo%7CFecha%7COrganismo%7CTribunal/JUZGADO%20FEDERAL%20DE%201ra%20INSTANCIA%7CPublicaci%F3n%7CTema%7CEstado%20de%20Vigencia%7CAutor%7CJurisdicci%F3n/Federal/Corrientes&t=1

Juzgado Federal de Mercedes

“Aristi, Juan Pedro s/ Estado Nacional - Ministerio de Economía y otro s/ acción mera declarativa de inconstitucionalidad” - Sala/Juzgado - Sumario N° 3899 - 29/08/2023

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003899_2023_09_01

Juzgado Federal de Quilmes

“Muiña Oscar c/ EN - PEN - DGI s/ acción declarativa de certeza” - Sala/Juzgado Juzgado Federal de Quilmes - Sumario N° 3941 - 04/10/2023

http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/FAF_003941_2023_10_11

Juzgado Federal de San Juan

“DZ” Juzgado Federal N° 2 de San Juan del 06/03/2023

Tribunal Fiscal de la Nación

“Banco del Buen Ayre S.A. s/ repetición - IVA - 12/02/1999

“Behrens Juana, Vda. de Kaufmann s/ demanda de repetición” - TFN - Sala C - 27/09/2000

Doctrina

BULIT GOÑI, Enrique G. (1994), “*El programa constitucional como directiva para el legislador y como límite para el ejercicio del poder tributario*” en “Estudios de derecho constitucional tributario”, Buenos Aires, Ed. Depalma

CASÁS, José O. (2002), “*Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*”, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc

CORTI A.H.M. - BLANCO B. (1987), “*Procedimiento Fiscal*” (Ley 11.683 y complementarias), Buenos Aires, Ed. Tesis

GARCIA NOVOA, César (2012), “*El concepto de tributo*”, Buenos Aires, , Ed. Marcial Pons

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (1999) “*Derecho Tributario*” Tomo I, Ed. 2da. Buenos Aires, Depalma

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2012), “*Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*”, Ed. 4ta, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (2016), “*Manual de derecho tributario*”, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot

GOLDFARB, Mauricio (2018), “El plazo para deducir la acción de amparo. Ilegalidad continuada y afectación de derechos reconocidos en los tratados de derechos humanos”- Buenos Aires: El Derecho. También disponible en https://repositorio.unne.edu.ar/bitstream/handle/123456789/9054/RIUNNE_AR_Goldfarb_M_9.pdf?sequence=1&isAllowed=y según consulta del 18/12/23

GÓMEZ, TERESA / CARLOS M. FOLCO (2003), “*Procedimiento Tributario*”, Buenos Aires, Ed. La Ley

JARACH, Dino (1996), “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, Ed. 2da., Buenos Aires, Abeledo-Perrot

JARACH, Dino (1969), “*Curso superior de Derecho Tributario*”, Buenos Aires, Ed. Cima

MASTANDREA, Alberto F., “Aspectos técnicos del aporte solidario y extraordinario” - DTE - Tomo XLII - N° 491 - febrero 2021 - Cita digital EOLDC102964

SPISSO, Rodolfo (2019), “*Derecho Constitucional Tributario*”, Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot

TOZZINI, Gabriela I. (04-2021), “*Análisis de la Ley 27.605 (Aporte solidario y extraordinario) y normas reglamentarias*”, Doctrina tributaria Errepar - Tomo/Boletín XLII

VILLEGAS, Héctor (2001), “*Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”, Ed. 7ma. Depalma

VILLEGAS, Héctor B. (1994), “*El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria*” en *Estudios de derecho constitucional tributario*” - García Belsunce, Horacio (Coord.), Buenos Aires, Ed. Depalma