



Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

1762/2021

/// JUAN, SEIS DE MARZO DE DOS MIL VEINTITRÉS.

VISTO: Estos autos N° 1762/2021, caratulados:

"DZ c/ ESTADO NACIONAL-MINISTERIO DE ECONOMIA - AFIP s/ACCION MERE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD", para resolver en definitiva.

Y CONSIDERANDO: I) Que se presenta el Dr. Vicente Arusa en su carácter de responsable sustituto del Sr. **"DZ"** - quien el 11/02/2021 lo designó como tal, en los términos del art. 2 último párrafo de la Ley 27.605 y art. 3 del Dec. PEN 42/202 -, en relación al aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, tributo creado por la Ley 27.605. El Sr. **"DZ"** actor interpone Acción Declarativa de Certeza, en los términos del artículo 322 CPCCN, y solicita una Medida Cautelar de no innovar, en los términos de artículo 230 de idéntico cuerpo normativo, contra el Estado Nacional – Ministerio de Economía – Administración Federal de Ingresos Públicos.

El objeto es que se ponga fin a la situación de incertidumbre a partir de la sanción de la Ley N° 27.605 y sus normas reglamentarias, dada la flagrante inconstitucionalidad que presenta el referido impuesto, llamado "aporte", en tanto lesiona los principios constitucionales tributarios más básicos que integran el estatuto del contribuyente, determinándose si, en virtud de la prueba acompañada y a producirse en estos autos, corresponde tributar el aporte, se declarare su





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

inconstitucionalidad y se ordene a la AFIP se abstenga de iniciar el procedimiento determinativo de oficio, intimar, ejecutar, reclamar, exigir, caucionar, trabar medidas precautorias o de llevar a cabo, contra el actor y/o el responsable sustituto, sea en sede administrativa o judicial, derivado o vinculado con la falta de ingreso de las sumas correspondientes al aporte establecido por la Ley 27.605.

Luego de fundar la competencia federal se refiere a la procedencia de la acción declarativa de certeza como la vía elegida, a lo que remito en honor a la brevedad. Relata que el Sr **"DZ"** es argentino, casado y padre de tres hijas mayores de edad, que en el mes de diciembre de 2019 decidió trasladarse y asentarse junto a su cónyuge, en forma permanente y definitiva, en la República Oriental del Uruguay donde, desde entonces, posee su vivienda permanente y su centro de intereses vitales; luego de obtener el certificado de residencia provisoria el gobierno uruguayo le hizo entrega del documento de identidad correspondiente, expedido con fecha 30/12/2019, para luego —una vez obtenido el certificado de residencia permanente— otorgar el documento de identidad definitivo; documentos emitidos en mayo de 2020, y licencia de conducir.

Indica que la residencia efectiva y definitiva del Sr. **"DZ"** y su cónyuge en Uruguay, también se acreditan con las constancias que demuestras la contratación del servicio de salud y estudios médicos realizados, también boletas de servicios en el inmueble correspondientes al mes de diciembre 2019 en adelante. Aclara que por la aplicación del Acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay para el intercambio de información tributaria y





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

método para evitar la doble imposición, el actor es residente uruguayo a los fines fiscales.

Señala que el 04/12/2020 el Congreso Nacional sancionó la Ley N° 27.605, promulgada con fecha 18/12/2020, por medio de la cual se creó el aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, gravando a las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior y a las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior, por la totalidad de sus bienes en el país; en tanto que la necesidad de solicitar una tutela judicial efectiva se debe a que el patrimonio de "DZ" se encuentra compuesto por bienes radicados tanto en el país como en el exterior y a que, si bien solo le correspondería tributar el aporte por sus bienes ubicados en el país —dado su carácter de residente extranjero—, el impuesto resultante a ingresar deviene absolutamente inconstitucional por resultar, entre otros aspectos, altamente confiscatorio al absorber una porción sustancial de las rentas generadas por los activos gravados; situación que también se presenta en el caso que debiera tributar como residente argentino, por la totalidad de sus bienes ubicados en el país y en el exterior.

Sostiene que la verdadera naturaleza jurídica del llamado aporte solidario, al ser obligatorio es un impuesto y en cuanto a su alcance, de acuerdo a su articulado, serían las personas humanas o sucesiones indivisas residentes en el país a la fecha de entrada en vigencia de la Ley (18/12/2020) por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, siempre y cuando el valor de la totalidad de





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

sus bienes alcance los \$200.000.000; las personas humanas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en “jurisdicciones no cooperantes” o “jurisdicciones de baja o nula tributación”, quienes, a los efectos de Ley, serán considerados sujetos residentes; y, las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior a la fecha de entrada en vigencia de la Ley (18/12/2020), por sus bienes en el país, siempre y cuando el valor de estos, alcancen los \$200.000.000. Asimismo, el criterio de residencia del sujeto aportante se regirá por los criterios de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, al 31 de diciembre de 2019; es decir que se omite indicar la condición de aquellas personas humanas o sucesiones indivisas que eran residentes argentinos al 31/12/2019.

A partir de ello advierte que **"DZ"**, en el mes de diciembre de 2019, junto a su cónyuge, se mudó a la República Oriental del Uruguay, obteniendo la residencia permanente en dicho país con fecha 29/02/2020 informando el cambio de domicilio ante la AFIP, además indica que posee una vivienda única permanente en ese país y desarrolla sus labores de asesoramiento en MARTEC BVI CORPORATION, con lo que concluye que desde fines del año 2019 perdió la residencia argentina. Como consecuencia de ello considera que, en virtud de lo establecido expresamente por la Ley, **"DZ"** : debería tributar solo por sus bienes situados en la Argentina, siempre y cuando el valor de estos, alcance el mínimo previsto de \$200.000.000, y a su vez el pago no implique una absorción





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

sustancial de la renta o su capital, que en caso de así serlo se tornaría confiscatorio. A su vez señala que adquirió residencia definitiva en Uruguay el 29/02/2020, con más de nueve meses de anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley -18/12/2020), debiendo analizarse si debe considerarse residente a los efectos de la Ley, y consecuentemente, si los bienes que no se encuentran situados dentro del territorio argentino, de su propiedad, se encuentra alcanzados por esta.

Resalta que de la interpretación arbitraria de la norma que efectúa la AFIP, del texto de la Ley 27.605 no surge en ninguna parte que, a los efectos de su aplicación, se tendrá en cuenta la residencia de los contribuyentes al 31/12/2019, como que tampoco debe soslayarse que la citada Ley no dispone, ni aclara, que a los efectos de determinar la residencia se tendrá en cuenta la residencia en una fecha anterior al de la fecha de su entrada vigencia, razón por la cual entiende que, a los efectos de determinar la residencia de los contribuyentes alcanzados por la Ley 27.605, debe considerarse la residencia de estos a la fecha de su entrada en vigencia, esto es el 18/12/2020, no asistiéndole razón a la AFIP que de forma arbitraria entiende que la citada Ley alcanza a aquellas personas residentes en Argentina al 31/12/2019, constituyendo una manifiesta contradicción no solo con lo que expresamente prevé la Ley de Impuesto a las Ganancias –a la cual remite la Ley 27.605, sino también, con lo establecido por el Convenio celebrado entre Argentina y Uruguay, postura que estaría no solo modificando sino también ampliando, los elementos esenciales del hecho imponible establecido por la Ley –





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

elemento subjetivo, elemento espacial y elemento territorial- al pretender gravar por sus bienes en el exterior a aquellas personas que ya no eran residentes argentinos a la fecha de entrada en vigencia de la Ley. Entiende que esa ampliación y modificación del hecho imponible por vía reglamentaria implicaría, tal como lo ha sostenido categóricamente la Corte y la doctrina, una manifiesta conculcación al principio de reserva de ley.

Solicita que, en el supuesto que por su interpretación la AFIP considere y pretenda alcanzar al Sr. **"DZ"** por sus bienes en el exterior, habiendo perdido la residencia el 29/02/2020, es decir con más de nueve meses de anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley- por considerar, equivocadamente, que la Ley establece que serán residentes a los efectos de la Ley, aquellos sujetos que eran residentes argentinos al 31/12/2019, se declare la inconstitucionalidad por resultar dicho accionar violatorio del principio de reserva de ley y del principio de razonabilidad; y que en el supuesto que la AFIP y/o el Poder Ejecutivo consideren y pretendan alcanzarlo por sus bienes en el exterior, por considerar que en el Decreto 42/2021 y/o en la RG AFIP 4930/2021 se encuentra previsto que los residentes argentinos al 31/12/2019 se encuentran alcanzados por la Ley, se declare la inconstitucionalidad de dicho accionar por cuanto se estaría violando el principio constitucional de legalidad.

Reitera que la AFIP y el Poder Ejecutivo le otorgan a Ley un efecto retroactivo que esta no prevé y que de aplicarse, conculcaría principios y garantías constitucionales, para ello analiza el criterio de territorialidad destacando que, en





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

materia impositiva, en nuestro país rige el principio de territorialidad para determinar si un sujeto esta alcanzado o no por las obligaciones tributarias; se tiene en cuenta tanto la territorialidad del sujeto residente en el país, y en ese caso se incluye su renta mundial o activos existentes en el país y exterior, como así también, la territorialidad de los bienes o la renta de fuente argentina, para el supuesto de que los sujetos no sean residentes. Es decir que, al dejar de ser residente argentino, de acuerdo con el régimen tributario adoptado en nuestro país, el contribuyente solo deberá tributar en la Argentina por las rentas que obtenga de fuente argentina, abonadas por la vía retención y por los bienes que se encuentren dentro del país, no debiendo tributar por sus bienes, rentas u/o activos que se encuentren fuera del territorio argentino.

Sobre el concepto de residencia al cual remite la Ley 27.605 hace referencia al artículo 117 de Ley de Impuesto a las Ganancias que establece que “las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones...”, situación en la que está comprendido **"DZ"**, quien con fecha 29/02/2020 adquirió la residencia permanente en la República Oriental del Uruguay, dejando por ende ser residente para el Estado Argentino.

Hace referencia nuevamente a la retroactividad de la Ley 27.605 distinguiendo por un lado, la retroactividad propia, y por otro, la retroactividad impropia para llegar a la conclusión que la Corte ha sido categórica al rechazar la





Señala que al pretender retrotraer el aspecto de residencia al 31/12/2019, y con este, al elemento subjetivo del hecho imponible, se retrotrae también el elemento espacial del hecho imponible y ejemplifica que, si bien un sujeto podría estar alcanzado por la Ley 27.605 pese a haber perdido la residencia argentina con anterioridad a su entrada en vigencia, por cuanto, a la fecha de su entrada en vigencia, sus bienes situados en el país alcanzaban la suma de \$200.000.000, al retrotraerse la situación de residencia al 31/12/2019, a aquellos sujetos que dejaron de ser residentes argentinos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley, 18/12/2020, se los estaría alcanzando, ya no solo por sus bienes situados en el país, sino que, también, por sus bienes en el exterior. Indica que la retroactividad violaría derechos y garantías constitucionales tales como el principio de legalidad, los principios de certeza y seguridad jurídica, al derecho adquirido y la inviolabilidad al derecho de propiedad, principio de razonabilidad, como así también la jerarquía constitucional de Convenio celebrado entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay por sobre la ley interna, contrariando lo allí establecido para el intercambio de información tributaria y



Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

método para evitar la doble imposición, celebrado entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay el 23/04/2012 aprobado por el Poder Legislativo a través de la Ley 26.758, sancionada con fecha 08/08/2012 (B.O. 21/08/2012) y que en virtud de la Ley 24.080 (B.O. 25/01/2013) entró en vigor a partir del día 07/02/2013.

Indica que si con fecha 29/02/2020 **"DZ"** adquirió la residencia permanente en la República Oriental del Uruguay, en virtud de lo establecido en el artículo 117 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, que remite en forma expresa el 5º párrafo del artículo 2 de la Ley 27.605, y por el inciso 2., del artículo 9 del Convenio, a partir de esa fecha dejó de ser residente para la ley argentina; sin embargo como consecuencia de la equivocada interpretación que hace de la Ley 27.605 la AFIP, es considerado residente en ambos Estados Parte, y atento la supremacía del Convenio por sobre la Ley 27.605, debe ser considerado residente solo en un Estado Parte, y para ello, atento lo establecido en el inciso 3. a) del artículo 9 del Convenio, deberá ser considerado residente únicamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; y si tuviera vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, deberá ser considerado residente solamente en el Estado con el que mantenga relaciones Personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales) y donde tenga su residencia, siendo únicamente en Uruguay, donde cuenta con una vivienda permanente a su disposición.





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

Sostiene la confiscatoriedad del tributo acompañando certificación contable que acredita que el actor poseía al 18/12/2020, en el país, activos y tenencias en moneda extranjera y moneda nacional, que convertidos y expresados en su totalidad en pesos argentinos, ascendían a la suma total de quinientos noventa millones cuatrocientos setenta y dos mil seiscientos cuarenta y nueve con 67/100 (\$590.472.649,67); las rentas generadas por dichos bienes, al 18/12/2020, ascienden a un total de pesos argentinos veintitrés millones ochocientos cuarenta y cuatro mil trescientos sesenta y dos con 33/100 (\$23.844.362,33), que representan una rentabilidad del 4,37% del capital y conforme a la escala prevista por el art. 4 de la Ley 27.605, le correspondería tributar un total de pesos argentinos trece millones once mil ochocientos dieciséis con 24/100 (\$13.011.816,24), los que sumados al valor correspondiente a Impuesto a las Ganancias (\$498.922,71) y al Impuesto sobre los Bienes Personales (\$388.245,73), hace un total a tributar de trece millones ochocientos noventa y ocho mil novecientos ochenta y cuatro con 68/100 (\$13.898.984,68), es decir que sobre un patrimonio de \$590.472.649,67, que ha generado una rentabilidad de \$23.844.362,33, el Sr. **"DZ"** debería tributar el "aporte" por un total de \$13.011.816,24, que conjuntamente con el Impuesto a las Ganancias e Impuesto sobre Bienes Personales asciende a un total de \$13.898.984,68, que en conjunto significan un 58,29% aproximada de la renta total obtenida, superando el tradicional límite del 33% de incidencia aceptado por la CSJN.





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

Se refiere también a la exención de los títulos públicos del aporte impuesto por la ley cuya inconstitucionalidad se reclama, la violación al principio de igualdad y en base a ello solicitó una medida cautelar de no innovar en los términos de la Ley 26854 y artículo 230 del CPCCN., y ofreció prueba documental, pericial contable e informativa. Hizo reserva de caso federal.

La medida cautelar fue concedida el 14/04/2021 en los siguientes términos: *"I) Decretar medida cautelar de no innovar a favor del contribuyente*

"DZ" *y su responsable sustituto VICENTE ARUSA, en los términos del art. 15 de la Ley 26854 y ordenar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) se abstenga de aplicar lo dispuesto por la Ley 27.605, de intimar, ejecutar, determinar y/o exigir administrativa o judicialmente la falta de ingreso del impuesto a la riqueza, aplicar multas, embargos o cualquier otra medida indirecta, hasta el dictado de la sentencia definitiva en ésta causa..."*, punto que fue confirmado por la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza.

La AFIP contesta demanda (ver sistema Lex 100). En primer lugar observa una deficiencia en la representación invocada por el Dr. Aruza afirmando que la documentación acompañada carece de formalidades necesarias, al acompañarse un poder sin certificación de firma ni legalización correspondiente, tratándose de un instrumento elaborado en otra jurisdicción (C.A.B.A.) que pretende hacerse valer en este juicio, radicado en la Provincia de San Juan. Reconoce que en el ámbito administrativo el Sr. **"DZ"** ha designado como responsable sustituto





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

del Aporte Solidario y Extraordinario al Dr. Aruza, pero ello no suple las deficiencias formales que contiene la documentación acompañada para acreditar personería, planteando en subsidio excepción por falta de personería (art. 347 inc. 2) del C.P.C.C.N.

Luego de la negativa en general y en particular de los hechos expuestos en la demanda. Expresa que el actor solicita que se le declare la inexigibilidad del *aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, creado por Ley Nro. 27.605*, respecto de sus bienes en el exterior, por su flagrante inconstitucionalidad, por haber obtenido, junto a su cónyuge la residencia permanente y definitiva en la República Oriental del Uruguay en el mes de febrero de 2020, con más de nueve meses de anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 27605. Asimismo el actor considera que, en virtud de lo establecido por la Ley N° 27.605, debería tributar sólo por sus bienes situados en la Argentina, pero advierte de su confiscatoriedad, acompañando certificación contable de la cual surge “poseía al 18/12/2020, en el país, activos y tenencias en moneda extranjera y moneda nacional, que convertidos y expresados en su totalidad en pesos argentinos, ascendían a la suma total de quinientos noventa millones cuatrocientos setenta y dos mil seiscientos cuarenta y nueve con 67/100 (\$590.472.649,67); las rentas generadas por dichos bienes, al 18/12/2020, ascienden a un total de pesos argentinos veintitrés millones ochocientos cuarenta y cuatro mil trescientos sesenta y dos con 33/100 (\$23.844.362,33), que representan una rentabilidad del 4,37% del capital y conforme a la escala prevista por el art. 4





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

de la Ley 27.605, le correspondería tributar un total de pesos argentinos trece millones once mil ochocientos dieciséis con 24/100 (\$13.011.816,24), los que sumados al valor correspondiente a Impuesto a las Ganancias (\$498.922,71) y al Impuesto sobre los Bienes Personales (\$388.245,73), hace un total a tributar de trece millones ochocientos noventa y ocho mil novecientos ochenta y cuatro con 68/100 (\$13.898.984,68), es decir que sobre un patrimonio de \$590.472.649,67, que ha generado una rentabilidad de \$23.844.362,33, debería tributar el “aporte” por un total de \$13.011.816,24, que conjuntamente con el Impuesto a las Ganancias e Impuesto sobre Bienes Personales asciende a un total de \$13.898.984,68, que en conjunto significan un 58,29% aproximada de la renta total obtenida. Por último, plantea la exención de los títulos públicos a los efectos de considerar la masa patrimonial sujeta al aporte solidario, de todo lo cual solicita su rechazo.

Efectúa un análisis del Aporte Solidario y Extraordinario creado por la Ley 27.605, su validez constitucional de acuerdo a lo previsto por el art. 4 y art. 75 de la Constitución Nacional y el criterio de la CSJN en diversos fallos, sostiene su legitimidad y efectúa un análisis de sus aspectos normativos, todo a lo que remito en honor a la brevedad.

Solicita el rechazo de la acción en todas sus partes, con costas, en el entendimiento que no resulta procedente la acción meramente declarativa que la actora interpone porque no existe un estado de incertidumbre que la amerite.





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

Efectúa, lo que a su criterio es una correcta interpretación del art. 2 de la ley 27.605 en relación a la residencia y estima que, contrariamente a lo afirmado por el actor, en el sentido que *desde fines del año 2019 perdió la residencia Argentina ... la ley establece claramente la fecha a tener en cuenta a los efectos de considerar el lugar de residencia. Textualmente el art. 2, en su parte pertinente, prevé: "Se encuentran alcanzadas por el presente aporte: ...El sujeto del aporte se registrará por los criterios de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, al 31 de diciembre de 2019...";* es decir que la norma establece que la residencia que deberá considerarse es la correspondiente al 31 de diciembre de 2019, de acuerdo a lo establecido por el articulado pertinente de la Ley de Impuesto a las Ganancias, que a su vez en su art. 117 prevé: *"Las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de DOCE (12) meses, caso en el que las presencias temporales en el país que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación no interrumpirán la continuidad de la permanencia. En el supuesto de permanencia continuada en el exterior al que se refiere el párrafo anterior, las personas que se encuentren ausentes del país por causas que*





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

no impliquen la intención de permanecer en el extranjero de manera habitual, podrán acreditar dicha circunstancia en el plazo, forma y condiciones que establezca la reglamentación. La pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda”.

Considera que si el actor obtuvo la residencia permanente de la República Oriental del Uruguay, a partir del día 29 de febrero de 2020, queda comprendido en el supuesto establecido por el art. 2 inc. a) de la Ley 27.605, teniendo en cuenta lo dispuesto por el art. 117 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, es decir era residente argentino al 31/12/2019, de manera que resulta comprendido en el criterio de residencia establecida por el legislador, conforme la Ley 20.628 (t.o en 2019) Art. 116 a 123, encontrándose alcanzados los bienes en el país y en el exterior a la fecha de entrada en vigencia de la ley (18/12/2020).

Expresa que el actor invoca el Convenio celebrado entre la República Argentina con la República Oriental del Uruguay sosteniendo que la aplicación retroactiva de la norma resultaría inconstitucional, por contrariar lo establecido en el Convenio para el intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición celebrado entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay; sin embargo la AFIP sostiene que éste convenio aprobado en nuestro país mediante el dictado de la Ley 26.758 de fecha 08/08/2012 no resulta





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

aplicable a este caso particular porque se refiere a los impuestos taxativamente enunciados en el Convenio y a los impuestos que se establezcan con posterioridad a la fecha de su firma y la Ley 27.605 crea un aporte de emergencia, que no es un impuesto, de carácter extraordinario y excepcional, relacionado con una especial situación de emergencia por la Pandemia, es decir que no encuadra en los impuestos enumerados en el Convenio, tiene una naturaleza distinta y tiene como objetivo obtener financiamiento a fin de morigerar la crisis que produjo y produce la pandemia Covid-19.

Menciona, al respecto que el 3/3/2021 pasado se publicó en el Boletín Oficial la Resolución 22/21 del Ministerio de Economía de la Nación que dispuso la clasificación del “Aporte solidario y extraordinario para morigerar los efectos de la pandemia” como un “Ingreso no tributario” dentro del clasificador de recursos de control presupuestario de la administración pública, de manera que no califica como Impuesto en consonancia con el espíritu de la ley que lo crea y concluye que no hay doble imposición.

Indica que tampoco sería aplicable el Convenio celebrado con la República Oriental del Uruguay, respecto al Aporte Solidario y Extraordinario en función de lo establecido por el art. 2 inc. a) segundo párrafo de la Ley 27.605: “Asimismo, aquellas personas humanas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en “jurisdicciones no cooperantes” o “jurisdicciones de baja o nula tributación”, en los términos de los artículos 19 y 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, respectivamente, serán





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

consideradas sujetos residentes a los efectos de este aporte;"; ello teniendo en cuenta que a los efectos del art. 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, la República Oriental del Uruguay es jurisdicción de baja o nula tributación.

Ante el planteo vinculado con la aplicación retroactiva de ley tributaria, y la fecha de consideración de la residencia fiscal, precisa que hay suficientes razones de política fiscal, pero también de derecho constitucional tributario, que justifican la técnica legislativa adoptada por la Ley 27.605, porque el aporte no guarda similitud con los clásicos tributos vigentes, en atención a que se encuentra dirigido a un pequeño sector de la sociedad, integrado por personas humanas que ostentan patrimonios muy elevados y que, en el marco de esta situación de emergencia sanitaria y económica mundial, son convocadas por la sociedad y el Estado para efectuar este aporte solidario y extraordinario a fin de mitigar las consecuencias de una crisis sin precedentes en la historia moderna, por lo cual es requerido por única vez y a los fines de financiar aquellos sectores más afectados por dicha crisis.

Manifiesta que a los fines de evitar el ingreso del Aporte, el accionante debería demostrar una eventual confiscatoriedad que en la especie no se encuentra presente y no puede basarse en la certificación contable que acompaña. Luego de reseñar doctrina y jurisprudencia de la CSJN, dice que en el aporte se observa la aplicación de alícuotas mínimas sobre patrimonios de muy alto valor con el fin específico de atender una emergencia sanitaria -económica y social- sin precedentes en el país y en el mundo, por lo que no repugna al principio de





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

capacidad contributiva. Entiende que el actor no resulta excluido de su obligación de asumir de manera justa, razonable y con criterio de proporcionalidad a su situación patrimonial las cargas que le impone el sistema normativo.

Señala que la certificación contable que acompaña parte de un concepto general erróneo, cual es analizar el concepto de la confiscatoriedad sobre la renta producida por el patrimonio, cuando la contribución en análisis grava el capital de la persona y no su rentabilidad efectuando un cálculo realizado sobre las rentas generadas por el activo alcanzado por el Aporte Solidario, lo que implicaría la absorción del 58,29% de la renta obtenida; sin embargo sí el activo considerado al 18/12/2020 ascendió a la suma de \$ 590.472.649,67, las rentas generadas ascendieron a la suma de \$ 23.844.362,33 mientras que el pago de \$13.898.984,68 en concepto Impuesto a las Ganancias, Impuesto sobre los Bienes Personales, el Aporte Solidario, implicaría el 2,353 % del total del activo comprometido, circunstancia que evidencia la distorsión entre lo que pretende el actor demostrar y la realidad, dado que no puede sostener válidamente que resulte confiscatorio la absorción del 2,353% de su patrimonio.

Destaca, en relación a la invocada “duplicidad” que denuncia la actora sobre la misma capacidad contributiva como fundamento de su demanda, que la ley 27605 crea este aporte de emergencia con un criterio expositivo claro, del cual surge el carácter extraordinario y excepcional del mismo, relacionado con una especial situación del Estado y, de acuerdo a nuestro ordenamiento constitucional, es el poder político (ejecutivo y legislativo), quien tiene la potestad de evaluar la





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

situación de emergencia; en este caso, como consecuencia de ese análisis, el legislador optó por imponer un aporte a un grupo de la población a fin de morigerar las consecuencias de la crisis expuesta.

Considera también improcedente el pedido de exención de los títulos públicos, a los efectos de considerar la masa patrimonial sujeta al aporte solidario, en el entendimiento que la voluntad del legislador resulta clara ya que el artículo 2 dispone que los sujetos pasivos alcanzados por el aporte, lo estarán respecto a la totalidad de sus bienes en el país comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el título VI de la ley 23966 texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen. El actor alega que poseía títulos públicos en su cartera de inversión al 18/12/2020 (bono de la Nación: Argentine Republic ISIN #US04011HV54 - 0.125% 07/09/41) que se encuentran exentos "por una ley especial", la Ley de emisión de dichos bonos corresponde a la Ley 27.556 que no contiene en su articulado referencia alguna a la exención aducida por el actor. Interpreta que más allá de la exención que podría ser aplicable para la tributación de Bienes Personales, el aporte alcanza a la totalidad de bienes sin que se establezca excepción alguna.

Se refiere in extenso, con doctrina y jurisprudencia, al principio de igualdad que el actor invoca, a lo que remito en honor a la brevedad. Ofrece prueba documental y pericial. Solicita el rechazo de la demanda y hace reserva de caso federal.





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

A fs. 298/300 (sistema lex 100 – 14/05/2021) la actora denuncia hecho nuevo, manifestando que AFIP está incumpliendo la medida cautelar atento que ha notificado al Sr. **"DZ"** el inicio de una fiscalización, a través de la orden de intervención N° 1929232 y solicita se deje sin efecto el requerimiento y ordenar el archivo de esa orden. A fs. 299/301 (sistema lex 100 – 31/05/2021) la demandada contesta el traslado. El planteo de la actora fue rechazado por éste Tribunal el 16/06/2021 (ver fs. 301 sistema lex 100).

A fs. 310 (sistema lex 100 – 30/11/2021) obra el acta de la audiencia del art. 360 del CPCCN y al no arribar a una conciliación, se abrió la causa a prueba, proveyendo la ofrecida por ambas partes y pasando autos a resolver un incidente de prueba pericial donde la actora solicita que se ordene la producción total de la prueba ofrecida por su parte dejando sin efecto la oposición de la AFIP.

A fs. 313 y 316 (sistema lex 100 – 23/12/2021 y 02/02/2022) el Tribunal resolvió “Ordenar se lleve a cabo el informe pericial conforme los puntos ofrecidos en la demanda (Página 18 del Sistema Lex 100, incorporado el día 05/03/2021 – fs. 139/142) y los observados por la demandada Punto XI) B) I) 1. (Página 3 del Sistema Lex 100, incorporado el día /10/2021 – fs. 305/341)...”, con la aclaración que conforme lo resuelto por el Tribunal al conceder la medida cautelar y el criterio de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, al confirmarla, en el caso particular del Sr. **"DZ"**, encontrándose acreditado a prima facie que posee un certificado de residencia de Uruguay, la pericia a practicarse tendrá los alcances fijados en lo resuelto el 02/02/2022,





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

involucrando sólo los bienes ubicados en la República Argentina (ver fs. 322 sistema lex 100, decreto de 08/02/2022).

A fs. 338/358 (sistema lex 100 – 28/06/2022) el Perito Contador Julio Daroni presenta la pericial contable, que es impugnada por la AFIP a fs. 593/596 (sistema lex 100 – 01/08/2022). A fs. 598/603 el perito contesta las observaciones formuladas por la demandada (sistema lex 100 – 09/08/2022); todo a lo que remito en honor a la brevedad para ser analizado en el punto II) de la presente.

Clausurada la etapa probatoria, las partes presentan alegatos (fs. 622/626 sistema lex 100 y fs. 627/638, a los que remito brevitatis causae, disponiéndose el llamamiento de autos a resolver en definitiva.

II) Que de las constancias de autos y oídas las partes se advierte que la actora solicita que, en el marco de una acción declarativa, se haga lugar a la demanda y se declare la inconstitucionalidad de la Ley N° 27.605 sancionada el 04/12/2020 por el Congreso Nacional y promulgada el 18/12/2020, por medio de la cual se creó el aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, y en virtud de ello: 1°) No tributar por sus bienes en el exterior por haber obtenido, antes de su entrada en vigencia, la residencia en la República de Uruguay; 2°) Se declare confiscatorio el tributo por los bienes sitos en el país y 3°) Exención de los títulos públicos a los efectos de considerar la masa patrimonial.

Por su parte la demandada AFIP sostiene que si el actor obtuvo la residencia permanente de la República Oriental del Uruguay, a partir del día 29 de





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

febrero de 2020, queda comprendido en el supuesto establecido por el art. 2 inc. a) de la Ley 27.605, teniendo en cuenta lo dispuesto por el art. 117 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, es decir era residente argentino al 31/12/2019, de manera que resulta comprendido en el criterio de residencia establecida por el legislador, conforme la Ley 20.628 (t.o en 2019) Art. 116 a 123, encontrándose alcanzados los bienes en el país y en el exterior a la fecha de entrada en vigencia de la ley (18/12/2020).

Es de destacar que la Ley 27.605 fue publicada en el Boletín Oficial el 18/12/2020, incorporando a nuestro sistema tributario un "Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia", teniendo como sujetos imposables a las personas humanas residentes y no residentes, cuando la totalidad de sus bienes superen la suma de \$ 200.000.000, tomando como base imponible de referencia el patrimonio neto al 18/12/2020; el contribuyente solidario debe pagar un monto fijo, de acuerdo con cada escala, sumado a una alícuota de 2 al 3,5 % sobre el excedente. El legislador justificó su dictado en la situación de emergencia que se dio en el marco de una pandemia mundial (epidemia COVID 19) que profundizó la crisis económica, social y sanitaria, sin embargo considero que ello no implica que sean válidas todas las normas destinadas a paliarla, ya que la utilización de los poderes de emergencia son legítimos cuando se respetan algunos requisitos. Así la Corte Suprema ha interpretado que: "Todo derecho puede limitarse razonablemente y, limitado en el tiempo, considerado como un remedio y no una mutación en la sustancia o esencia





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

del derecho adquirido por sentencia o contrato y está sometido al control jurisdiccional de constitucionalidad, toda vez que la situación de emergencia y a diferencia del estado de sitio no suspende las garantías constitucionales" (Del voto de los Dres. Fayt y Barra; C.S. dic. 27-990, Videla Cuello L.L. N°:89758; L.L. N°: 183; 25/09/91;Fallos 243:467;317:1462. Argumentos reproducidos en el voto del Dr.Gustavo Bossert, en el Considerando 8), del caso Tobar, Leónidas c/ Ejército Nacional, Ministerio de Defensa, Contaduría General del Ejército, Ley 25.453 s/ AMPARO, fallado por la C.S.J.N. el 22 de agosto de 2002, confirmatorio de la sentencia de Cámara recurrida, en el que se determinara el exceso en el ejercicio válido de los poderes de emergencia. *En este último caso en el Considerando 17) se dispuso:* " Que cuando se configura una situación de grave perturbación económica, social o política que representa el máximo peligro para el país, el estado democrático tiene la potestad y afán el imperioso deber de poner en vigencia un derecho excepcional, o sea un conjunto de "remedios extraordinarios" destinados a asegurar la autodefensa de la comunidad y el restablecimiento de la normalidad social que el sistema político de la Constitución requiere. Para enfrentar conflictos de esa especie el Estado puede valerse lícitamente de todos los medios que le permitan combatirlos con éxito y vencerlos. Sin embargo, sus poderes no son ilimitados, y han de ser utilizados siempre dentro del marco del art. 28 de la Constitución Nacional y bajo el control de jueces independientes quienes, ante el riesgo de extralimitación





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

de los órganos políticos de gobierno, tienen que desempeñar, con "cuidadoso empeño" su función de custodios de la libertad de las personas".

Así es que desde antiguo la CSJN (Fallos: 33:162 – 1888), plasmado posteriormente en la reforma del año 1994 de la Constitución Nacional –artículo 43-, reconoció la facultad de los jueces de ejercer el control y de declarar la inconstitucionalidad de las leyes, establecido ello como uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial y una de las mayores garantías que asegura los derechos consagrados en la Carta Magna contra los abusos de los poderes públicos. De manera tal que, sin desconocer el carácter de intérprete final de la Corte Suprema, compete a los jueces de cualquier fuero, jurisdicción y jerarquía, nacionales o provinciales, el control de constitucionalidad, aun de oficio, por el principio *"iura novit curia"*.

Dicho esto, en la presente causa el Sr. **"DZ"** se presenta reclamando la declaración de inconstitucionalidad de la ley que crea el Aporte Solidario y Extraordinario, en el entendimiento que contraría la Constitución Nacional, en su caso, para lo cual se procederá a un exhaustivo análisis de la norma y de las pruebas rendidas .

Así considero que, a prima facie, es necesario analizar la naturaleza jurídica del aporte solidario y, partiendo de la premisa que cualquier obligación tributaria, o simplemente tributo, constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto –contribuyente- a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

poder de imposición, entiendo que aunque la ley 27.605 no lo denomine “tributo o impuesto” considerándolo como una contribución o aporte no coactivo, es una “carga pública monetaria de carácter económico” y por lo tanto deben cumplirse los principios de tributación (legalidad y propiedad). En otras palabras, siendo el aporte solidario una carga pública de carácter económico, no puede ser confiscatorio y debe respetar principios tributarios y garantías constitucionales.

Ahora bien, el primer principio que corresponde tratar es el de “irretroactividad”, normado en el art. 3° del Código Civil: “A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplicarán aún a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales. A los contratos en curso de ejecución no son aplicables las nuevas leyes supletorias”.

En materia tributaria (conf. “Tu espacio Jurídico” Revista Jurídica Online – Principios constitucionales aplicables a la materia tributaria, Dra. M. Alejandra Sabic), constituye una cuestión especialmente controvertida el alcance retroactivo de las leyes que crean tributos. La gran mayoría de la doctrina considera inconstitucionales a las leyes retroactivas en cuanto a tributos, aunque la Constitución Nacional no se refiere expresamente a la irretroactividad de la ley tributaria. Por regla general se ha sostenido que sólo se cumple con el principio de legalidad cuando el particular conoce de antemano su obligación de tributar y los



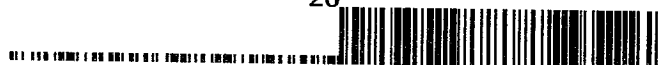


Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

elementos de mensuración (Villegas, García Vizcaíno, entre otros), sin perjuicio de que una ley pueda afectar consecuencias aún no producidas al momento de su entrada en vigencia. La Dra. García Vizcaíno distingue dos tipos de retroactividad en la tributación. La retroactividad genuina o propia, aquella en la que la ley nueva alcanza a hechos pertenecientes al pasado ya ocurridos, o sea, situaciones que se han configurado en su totalidad antes de la entrada en vigencia de la ley. Y por otro lado, la retroactividad no genuina o impropia, o pseudoretroactividad, cuando la ley es aplicada a situaciones o relaciones jurídicas actuales, no concluidas al momento de su entrada en vigor, como el caso de los hechos imposables de ejercicio. Este último tipo es, en general, aceptado por los tribunales constitucionales. El Máximo Tribunal ha aclarado que cuando se trate de las denominadas leyes aclaratorias en materia fiscal, éstas no pueden ser consideradas como tales si incluyen nuevas hipótesis no previstas en la norma legal interpretada. Lo contrario sería no respetar el principio de irretroactividad (CSJN, “Juan F. Fullana SA”, sent. del 2/04/1985 y “Valot, Eduardo A”, sent. del 17/05/2005).

Sentado ello, estimo que al Sr. **"DZ"** no le es alcanzado el Impuesto creado para morigerar los efectos de la pandemia, en los bienes que posee en el exterior, por haber obtenido la ciudadanía uruguaya en mayo del año 2020, con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 27.605 (18/12/2020), siendo indebida la interpretación que hace la AFIP al aplicar esta norma tributaria retroactivamente, criterio que sostuvo la Excma. Cámara Federal de Apelaciones





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

de Mendoza al confirmar la cautelar otorgada por éste Tribunal, con los siguientes argumentos: “A efectos de echar luz sobre este presupuesto, surgen con claridad –de las pruebas acompañadas por la actora según Sistema Informático Lex100, los siguientes extremos. En primer lugar, la ley n° 27.605, como tal, fue publicada el 18/12/2020 (el art. 10° de la norma, contempla que el plexo en cuestión comenzará a regir el día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina). De tal forma, y como primer punto, se aclara que la ley comienza a surtir los efectos para los cuales se la creó, en fecha 18/12/2020. En segundo término, y paralelamente, el tercer párrafo del art. 2°, inc. b), de la misma norma, expresamente contempla “(...) El sujeto del aporte se regirá por los criterios de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, al 31 de diciembre de 2019 (...)”. En base al texto de este artículo, la AFIP, considera desacertado el criterio del a quo, señalando que “(...) En el caso concreto, el hecho fáctico debe ser analizado al 31/12/2019 tal como lo prevé la norma (...)”. (cfr. presentación digital de la demandada de fecha 11/05/2021). En tercer lugar, debe resaltarse: Que el actor obtuvo Documento Nacional de Identidad del país vecino, cual fuera expedido el 08/05/2020 (v. constancia de Documento Nacional de Identidad acompañado en copia digital, emitido por la República Oriental del Uruguay, pasado por ante actuación notarial FX N° 858919). Que el actor obtuvo un certificado de residencia cuyo registro en el sistema data del 15/05/2020 (v. constancia de





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

certificado de residencia emanado del Sistema de Gestión de Seguridad Pública de la República Oriental del Uruguay pasado por ante actuación notarial FX N° 858925). Que el actor obtuvo Certificado de Residencia Fiscal emanado de la Dirección General Impositiva (DGI) de la República Oriental del Uruguay, el cual fue expedido en fecha 27/08/2020. A su vez, de dicho documento surge expresamente que, "(...) la persona individualizada en el presente documento ha sido residente fiscal en la República Oriental del Uruguay en virtud de la legislación interna de dicho estado contratante y ha estado sujeta a impuestos, por el período comprendido entre el 01/01/2020 y 31/12/2020 (...)". Por lo expuesto, hay que destacar que la estructura legal subsumida en la plataforma fáctica y de hecho del aquí actor, Sr. **"DZ"** desemboca en una colisión interpretativa de normas que termina por cerrar el círculo para la acreditación en la verosimilitud del derecho."

Zanjada esta primera cuestión, respecto de los bienes del actor en el país, corresponde analizar si la exigencia al pago del Aporte Extraordinario establecido por la Ley 27.604, o dicho de otra forma, si la aplicación de la ley a este caso concreto donde sólo se debería abonar el impuesto por los bienes situados en la República Argentina afecta la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada, resguardado por los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional. El artículo 14 establece que los derechos pueden ser reglamentados por leyes, de manera tal que en su ejercicio ningún derecho es absoluto y puede sufrir limitaciones; en tanto el artículo 17 establece que la propiedad es inviolable y ningún habitante puede ser





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

privado de ella sino en virtud de sentencia fundada en ley y también que la expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley, por ende nadie puede ser arbitrariamente despojado de su propiedad. Es decir que si bien existe una obligación general de contribuir, en vista a las justas exigencias del bien común, el punto está en establecer hasta donde puede el Estado afectar la propiedad privada invocando este deber de contribución. En el precedente Navarro Viola, la Corte dijo que *“la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza anotada antes de su sanción sin que se invoque, siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanece, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado”*, apuntando a que la procedencia del impuesto a los Activos Financieros reclamaba la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva actual, requisito indispensable de todo gravamen.

Considero que una de las acciones que atentan contra la “capacidad contributiva” es la doble imposición, que alude al suceso mediante el cual una misma manifestación de capacidad contributiva es gravada dos o más veces, siendo un principio tributario por no encontrarse plasmado en nuestra constitución. Entonces, si partimos de la premisa que el hecho imponible del Aporte Extraordinario resulta casi idéntico al Impuesto a los Bienes personales, pero es más gravoso ya que abarca la totalidad de la base imponible y de los bienes que están exentos o desgravados en la ley 23.966, podríamos afirmar que





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

se cumple la doble imposición, sin embargo la CSJ, a través de extensa doctrina, ha validado la doble imposición, estableciendo que, si bien no constituye un ideal como sistema rentístico, no es condenable per se, en tanto se trate de impuestos establecidos por poderes constitucionales con competencia tributaria suficiente para crearlos, o en otros términos: “La duplicidad que resulta del ejercicio de facultades impositivas diferentes no limitadas por disposición constitucional alguna, no causa la invalidez del impuesto” o “La superposición de gravámenes no es de por si inconstitucional, en la medida en que cada uno de los tributos que configuran la múltiple imposición hayan sido sancionadas por entes públicos con competencia para crearlos” (Fallos: 185:209; 210:276; 210:500; 217:189; 220:219; 262:367)

De manera tal que frente a una doble imposición validada, sólo resta por analizar la confiscatoriedad, al respecto la Corte en forma categórica ha establecido que, en un estado de derecho, no puede admitirse ninguna clase de imposición que, de su aplicación, resulte para el contribuyente una absorción sustancial del capital o de la renta, ya que ello importa una forma de negación del derecho de propiedad tutelado por la Constitución Nacional; derecho que es inconciliable con el desapoderamiento a título de impuesto de más de un 33% de la utilidad corriente de una correcta explotación de inmuebles rurales (conf. Sara Pereyra Iraola vs. Pcia de Córdoba, 22/11/46).

Posteriormente la CSJN también estableció que el vicio de la confiscatoriedad puede producirse no solo con relación a un único impuesto, sino





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

también en hipótesis de múltiple imposición (Fallos: 183:319; 187:234; 195:250 y 270; 193:397; 210:172 entre otros), exigiendo prueba concluyente a cargo de la actora de la alegada confiscatoriedad para, a partir del caso Sol de Mayo S.A. del 29/05/2010 (S.260 XLIII), considerar el peritaje contable como elemento indispensable para el progreso de las acciones de inconstitucionalidad.

En este caso concreto la pericia obra agregada a fs. 338/358 sistema lex 100, arrojando las siguientes conclusiones: * Total de bienes en el país: \$ 590.472.649,50 (incluye efectivo, bancos, créditos, activo fijo – inmuebles- e inversiones): Gravado: efectivo, créditos y activo fijo –inmuebles. = \$ 80.678.383,99; Exento: bancos e inversiones \$ 512.637.594,84; * Declaración Jurada de Ingresos Personales – Rentas: \$ 25.644.362,33; * Impuesto a los Bienes Personales: Imponible: \$ 80.678.383,99, Alícuota: 0,50%; Impuesto a ingresar \$ 403.391,92; * Determinación de la incidencia de la tributación del Aporte Extraordinario: # Cálculo de Rentabilidad: Patrimonio Personal: \$ 593.315.978,83 + Ingresos Personales (ambos al 18/12/2020), arroja una rentabilidad de 4,32 %: # Impuestos a ingresar: Ganancias Personas Físicas (pagado vía retenciones): \$ 1.144.843,09; Bienes personales – Responsable Sustituto: \$ 403.391,92; Impuesto País: \$ 1.276.836,91; Impuestos municipales: \$ 132.082.899,47 y Aporte Solidario: \$ 13.082.899,47 = Total Impuestos a ingresar: \$ 16.040.815,63; # Carga Fiscal Resultante: 62,55 %; Incidencia del Aporte Solidario respecto del total de impuestos: 93,44 %.





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

La impugnación del fisco (fs. 593/596 sistema lex 100) se basa en los siguientes puntos: * pedido de aclaración respecto a la conclusión del cálculo de la renta presunta de inmuebles de propiedad del actor por la suma de \$ 1.800.000; * se opone al cálculo de las rentas generadas por los bienes de propiedad del actor (\$ 25.644.362,33) por omitir rentas sustanciales del patrimonio del actor sujeto al Aporte Extraordinario: a) la rentabilidad potencial de los bienes inmuebles: la demandada considera que hay omisión en la apreciación cuantitativa de la confiscatoriedad sin tener en cuenta el valor real de los bienes considerando su capacidad productiva potencial y b) participaciones sociales: se debe tener en cuenta las rentas o utilidades que han obtenido las personas jurídicas en donde el actora tiene participación societaria (nueve empresas) por los porcentajes que detalle DIDAKTA SACIFIYA 43,42 %, IVICOM S.A. 43,33 %; IVISA LAR S.A. 33,66 %; BIENATEN S.R.L. 50 %; PUPY S.R.L. 35,85 %; IMPRESORA INTERN. DE VALORES SAIC 7,83 %; PROYECTOS Y GESTIÓN S.R.L. 50 %; BODEGAS DMR S.R.L. 50 %; ALTAMIRA ESPERANZA S.A.S 50 %; * sostiene que esa participación representa dentro del conjunto de bienes de propiedad del actor, que fueron considerados por el perito actuante, el 85 % del total del patrimonio sujeto al ASE; *considera que el perito omitió considerar, respecto de los bienes sujetos al aporte de propiedad del actor, la rentabilidad y/o utilidad que generaron dichas empresas en las cuales el actor tiene participaciones societarias, en el ejercicio comercial cerrado al 18/12/2020 y arriba a la suma de \$ 276.570.065,26 como reflejo de esa renta obtenida. Concluye la AFIP que el





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

PATRIMONIO PERSONAL al 18/12/2020 es de \$ 593.315.978,83, las RENTAS TOTALES al 18/12/2020 son de \$ 302.214.427,59 (sumatorio de \$ 25.644.362,33 –rentas determinadas por el Perito al 18/12/2020- y de \$ 276.570.065,26, TOTAL DE IMPUESTOS: \$ 14.001.134,48 que comprende: Impuesto por Aporte Solidario \$ 13.082.899,47, Bienes Personales – responsable sustituto \$ 403.391,92 e Impuesto a las Ganancias \$ 514.843,09.

Ahora bien, para que el juez pueda apartarse de las valoraciones realizadas por el experto -criterio sostenido por vasta jurisprudencia y doctrina-, debe contar con razones muy fundadas, es decir, fundamentos objetivamente demostrativos de que la opinión de los expertos se halla reñida con principios lógicos o de máxima experiencia, o de que existen en el proceso elementos probatorios previstos de mayor eficacia para provocar la convicción acerca de la verdad de los hechos controvertidos, lo cual implica que cuando el peritaje aparece fundado en principios técnicos inobjectables y no existe otra prueba que lo desvirtúe, la sana crítica aconseja, frente a la imposibilidad de oponer argumentos científicos de mayor valor, aceptar las conclusiones de aquel.

Dicho esto, sólo advierto una cuestión objetable a la pericia y que responderá también al primer punto que impugna la AFIP y es que se refiere a la “Renta presunta inmueble” que arriba a la suma de \$ 1.800.000. En este punto disiento, no en el cálculo como lo hace la demandada, sino en el hecho de tomar la renta potencial de inmuebles. Así entiendo que si bien el hecho imponible del aporte solidario recae sobre los bienes existentes al 18/12/2020 y no la renta que





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

obtuvo en el año 2020, lo real es que el contribuyente debe pagar dicho aporte con la renta obtenida porque de lo contrario podríamos pensar que para abonarlo tenga que desprenderse de parte de su capital para pagarlo; por consiguiente sí resulta de vital importancia fijar la renta real que producen los activos, considerando el rendimiento normal medio de una correcta explotación del inmueble. (CSJNFallos 204:378), todo ello a fin de garantizar, los principios constitucionales de debido proceso, legalidad objetiva y derecho de propiedad reconocidos constitucionalmente. Por otro lado y como última acotación al término “potencial”, es de destacar que el **modo potencial**, en la **gramática**, es aquel que indica la acción verbal como **probable** (no confirmada), y por ello considero que el cálculo de rentabilidad al 18/12/2020 es de \$ 23.844.362,33.

Lo indicado ut supra resuelve lo atinente a la impugnación del primer punto, del segundo punto: que el perito omitió considerar, respecto de los bienes sujetos al aporte de propiedad del actor, la rentabilidad y/o utilidad que generaron las empresas en las cuales el actor tiene participaciones societarias en el ejercicio comercial cerrado al 18/12/2020, arribando el fisco a la suma de \$ 276.570.065,26 como reflejo de esa renta obtenida, entiendo que también debe rechazarse. En primer lugar porque todas las empresas detalladas se tratan de Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada y según art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias: “Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasa:...” se establece que las sociedades de capital al ser sujeto del impuesto tributan el mismo de manera





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

directa, esto implica que las sociedades de capital son quienes liquidarán, presentarán DDJJ y pagarán el impuesto correspondiente a sus ganancias. A su vez el art 18 inc. a) 4to párrafo establece que "...Los dividendos de acciones o utilidades distribuidas por los sujetos del artículo 69 y los intereses o rendimientos de Títulos, bonos, cuotapartes de fondos comunes de inversión y demás valores se imputarán en el ejercicio en que hayan sido: puestos a disposición o pagados, lo que ocurra primero o (ii) capitalizados,..." lo que hace totalmente relevante a la hora de incluirlo en la declaración de ganancias del periodo una efectiva distribución o capitalización de ganancias.

De manera tal que la rentabilidad y/o utilidad que generaron las empresas en las cuales el actor tiene participaciones societarias en el ejercicio comercial cerrado al 18/12/2020 no quedan comprendidas en el Impuesto a los Bienes Personales y menos aún en el Aporte Extraordinario, resultando por demás incorrecta la apreciación de la AFIP al entender que el perito debió considerar esa rentabilidad sin distinción de si se efectuó o no una distribución entre los socios del resultado positivo obtenido.

A la luz de las consideraciones expuestas, teniendo en cuenta la renta real del actor al 18/12/2020 - \$ 23.844.362,33 – y la suma que debería abonar por el Aporte Solidario - \$ \$ 13.082.899,47-, la alícuota efectiva del aporte sobre la renta del año 2020 sería del **54,87%**, provocando en el caso concreto una manifiesta absorción de la renta y del patrimonio (ya gravado con el Impuesto a los Bienes Personales y Ganancias), excediendo la Ley 27.605 los límites razonables de





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

imposición y resultando confiscatoria y violatoria de los siguientes principios y garantías constitucionales: derecho de propiedad y principios de confiscatoriedad, razonabilidad y capacidad contributiva, a la luz de la doctrina emanada de la CSJN; sumando además, en el caso concreto de "DZ", la violación al principio de irretroactividad de las leyes (art. 3 del Código Civil), debiendo en consecuencia declararse su inconstitucionalidad.

III) Respecto de las costas, corresponde apartarse del principio objetivo de la derrota e imponerlas en el orden causado (art.68 2º párrafo del C.P.C.C.N.). La eximición encuentra mérito en que la parte perdedora tuvo la creencia de obrar con razón al cobrar el tributo establecido por la Ley 27.605.

IV) Sobre los honorarios de los profesionales intervinientes es de aplicación la Ley 27.423, que en sus artículos 15, 16 y 51 establece los parámetros a tener en cuenta, debiendo utilizarse la Unidad de Medida Arancelaria (UMA) para la expresión de los honorarios regulados. A su vez en el presente caso corresponde aplicar el artículo 48: *"Por la interposición de acciones de inconstitucionalidad, de amparo, de hábeas data, de hábeas corpus, en caso de que no puedan regularse de conformidad con la escala del artículo 21, se aplicarán las normas del artículo 16, con un mínimo de veinte (20) UMA."* Al analizar los parámetros mencionados, esto es, valor, motivo, extensión, complejidad y novedad de la cuestión planteada, probable trascendencia, esta judicatura encuentra ajustado a derecho regular para los apoderados de las partes intervinientes la suma de pesos trescientos setenta y cuatro mil trescientos setenta (\$374.370) equivalentes a 30





Poder Judicial de la Nación

Juzgado Federal de San Juan 2

UMAs (Ac/CSJN 3/23) por su labor desarrollada en autos, por la parte actora, Dr. Vicente Eduardo Arusa y por la demandada, Dres. Nicolás Fagale, Celina Torcivia y Eduardo Cardús.

Finalmente resta determinar los honorarios del perito actuante, CPN Enrique Daroni, siendo de aplicación los parámetros antes mencionados del artículo 16 y adicionalmente el art 60 de la Ley 27.423, corresponde regular dichos honorarios profesionales en la suma de pesos ciento ochenta y siete mil ciento ochenta y cinco (\$187.185) equivalentes a 15 UMAs (Ac/CSJN 3/23) por su labor desarrollada en autos.

Por lo expuesto, **RESUELVO: I)** Hacer lugar a la acción interpuesta y declarar la inconstitucionalidad de la aplicación, al caso de

"DZ" y y Vicente Arusa (como responsable sustituto), de la Ley 27.605 que exige el pago del Aporte Solidario y Extraordinario por resultar violatoria de las siguientes garantías y principios constitucionales: derecho de propiedad y principio de no confiscatoriedad (arts. 4, 14, 17, 33 y 75 inc. 2 CN), principio de no razonabilidad (art. 28 CN), principio de capacidad contributiva (arts. 4, 16, 17, 28 y 33 CN) y principio de irretroactividad de las leyes (art. 3 CC). **II)** Imponer las costas en el orden causado (art.68 2º párrafo del C.P.C.C.N.). **III)** Tener por regulados los honorarios de los profesionales intervinientes en el presente proceso de conformidad a lo establecido en el Punto IV) de los Considerandos. **IV)** Protocolícese y notifíquese.



