



Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CORRIENTES 1

FCT 1335/2021 - Secretaría Nº 3.

*Sentencia Definitiva*

Corrientes, de agosto de 2022.-

**AUTOS Y VISTOS:** para resolver en los autos caratulados: “**INTRA, MANUEL ULISES c/ AFIP s/ACCION MERE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD**”; Expte. Nº1335/2021 del Registro de este Secretaría Nº3, del que

**RESULTA:**

Que el actor promueve acción declarativa de certeza con la finalidad de hacer cesar el estado de incertidumbre con relación a la pretensión de la demandada de aplicarle y exigirle el pago del Aporte Solidario y Extraordinario (en adelante “Aporte” o “Aporte Solidario”) para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia establecido por la Ley Nº 27.605 y reglamentado por el Decreto Nº 42/2021 y la Resolución General (AFIP) Nº 4930/2021. La normativa cuestionada estableció un aporte que recae sobre los bienes existentes al 18/12/2020 de personas humanas y sucesiones indivisas, cuyo valor total exceda los \$ 200.000.000. Solicita que se declare la inconstitucionalidad e ilegitimidad de la normativa cuestionada y de la pretensión del Fisco exteriorizada mediante la notificación del inicio de una inspección relativa al Aporte, por ser aquellas violatorias de las siguientes garantías y principios constitucionales: (a) Derecho de propiedad y principio de no confiscatoriedad, ambos tutelados por los artículos 4, 14, 17, 33 y 75 inc. 2 de la Constitución Nacional; (b) Principio de igualdad en materia tributaria, previsto en el artículo 16 de la CN; (c) Principio de razonabilidad, contenido en el artículo 28 de la CN; y (d) Principio de capacidad contributiva, contenido en los artículos 4, 16, 17, 28 y 33 de la CN. Requiere el dictado de una sentencia que haga cesar el estado de incertidumbre provocado por la demandada, declarando inconstitucional la normativa cuestionada y la pretensión del Fisco exteriorizada mediante la notificación del inicio de una inspección relativa al Aporte.

Previa intervención del fiscal, se corre traslado de la acción y la parte demandada responde solicitando que se desestime la misma. Luego de efectuar negativas genéricas, se refiere la demandada a la constitucionalidad de la normativa cuestionada, afirma que el aporte solidario y extraordinario: (e) No se trata de un impuesto sino de un aporte solidario y extraordinario instaurado por la Ley 27.605, de carácter excepcional, que encuentra su justificación en la emergencia global ocasionada por la pandemia del COVID-19 (el dinero que se recaude se destinará a paliar los efectos ocasionados por la pandemia); (f) Fue establecido a raíz de la magnitud del gasto que el Estado debe afrontar por el rol asistencial asumido frente al surgimiento de la pandemia; (g) Se ajusta a los principios constitucionales en materia de tributación, distinguiéndose del impuesto a los bienes personales; y (h) Se calcula sobre el patrimonio y no sobre la renta que producen los activos.

Se llaman autos para dictar sentencia.

**Y CONSIDERANDO:**

Que el control de constitucionalidad y de convencionalidad es una facultad reconocida a todos los jueces de todos los fueros e instancias. Uno de los fines supremos y fundamentales del poder judicial y una de las mayores garantías con que se asegura los derechos consignados en la Constitución contra los abusos de poder, es la atribución y el deber de examinar las leyes en los casos concretos que se traen a su decisión, comparándolas con el texto de la Constitución para averiguar si guardan o no conformidad con esta, y abstenerse de aplicarlas, si las encuentran en oposición con ella. El constituyente de 1994 en el artículo 43 de nuestra Constitución Nacional expresamente reconoció la facultad de los jueces de declarar la inconstitucionalidad de las leyes para hacer efectivos los derechos y garantías en ella consagrados. La Corte Suprema de Justicia de la Nación reviste el carácter de intérprete final de la Constitución Nacional y de “*supremo custodio de las garantías constitucionales*” (Fallos: 279:40; 297:338; entre otros), pero compete a los jueces de cualquier fuero, jurisdicción y jerarquía, nacionales o provinciales, el control de constitucionalidad.





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CORRIENTES 1

Que ha establecido nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación que los órganos judiciales de los países que ratificaron la Convención Americana de Derechos Humanos están obligados a ejercer, aún de oficio, el “control de convencionalidad”, descalificando las normas internas que se opongan a ese instrumento internacional (Fallos: 335:2333). También la Corte Interamericana de Derechos Humanos -*intérprete última de la Convención Americana* (Fallos: 330:3248, *considerandos 20 y 21*)- ha postulado el deber de seguir el control de convencionalidad (caso “*Almonacid Arellano vs Chile*”, del 26/9/06, parágrafo 124; “*Aguado Alfaro y otros vs. Perú*”, del 30/11/07; doctrina seguida por nuestra CSJN a partir de Fallos: 330:3248).

Que también debo señalar que la CSJN ha sostenido en diversas oportunidades que la declaración de inconstitucionalidad constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico (Fallos: 302:1149; 303:1708, otros) y sólo cabe acudir a ella cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución Nacional, siendo la incompatibilidad con ésta absoluta (Fallos 249:51; 288:325; 306:1597; 331:2068; 333:447, 331:2799, 331:2068, 330:3853, 330:2981, 330:2255, 330:1036, 330:855, 329:5567, 329:5382, entre otros.).

Que en ese marco, debo analizar la constitucionalidad de la Ley N° 27.605, que establece el “aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia” (su Decreto Reglamentario 42/2021 y la Resolución general RG AFIP 4930). Dicha normativa incorpora a nuestro sistema tributario un “Aporte Solidario y Extraordinario” que tiene como sujetos impositivos 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 18/12/20. Establece dicha normativa que 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. Debo analizar en la presente acción la constitucionalidad de la exigencia a la parte actora del pago del Aporte Solidario y Extraordinario (establecido por la Ley N° 27.605, Decreto N° 42/2021 y la Resolución General (AFIP) N° 4930/2021).

Que el Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia tiene expresa previsión normativa en la Ley N° 27.605, reglamentada por el Decreto del Poder Ejecutivo Nacional N°42/2021 y complementada por la Resolución General N°4930/2021 (AFIP). La ley mencionada fue sancionada siguiendo el procedimiento de formación y sanción de leyes previsto en la Constitución Nacional, por lo que en ese aspecto supera el examen de legalidad. Sin perjuicio de ello, debo analizar si la aplicación de dicha ley a un supuesto concreto, afecta el principio de no confiscatoriedad y por ende la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada. Adelanto mi opinión -que fundo extensamente a lo largo de este fallo- en el sentido de que la aplicación al caso particular de la Ley de Contribución Solidaria extraordinaria configura una categórica contraposición con postulados fundamentales de nuestro Estado de derecho, recogidos, consagrados y garantizados no solo por la Constitución Nacional sino también por los Instrumentos internacionales ratificados por el Estado argentino en materia de Derechos Humanos.

Que no pongo en duda que existió una emergencia global, provocada por la epidemia de COVID que justificó el dictado de la Ley, ni el carácter excepcional del aporte. Tampoco cuestiono que el dinero que se recaude mediante el aporte tenga asignación específica y este destinado a paliar los efectos de la epidemia causada por el COVID. Sin lugar a dudas la situación objetiva de emergencia existió, en el marco de una pandemia global que profundizó la crisis económica, social y sanitaria ya existente. En efecto, la emergencia declarada en un primer momento por el Congreso Nacional y luego por el PEN, fue también reconocida por el Máximo Tribunal, quien sostuvo que existía un contexto político, social y económico insospechado (...), generado por la situación de emergencia pública sanitaria que atraviesa el país, originada en la propagación a nivel mundial, regional y local del coronavirus (COVID-19)” (Fallos: 343:195). Como consecuencia de la pandemia del SARS-COV-2 (COVID-19) nuestro país atravesó y continua atravesando una profunda y grave





## Poder Judicial de la Nación

### JUZGADO FEDERAL DE CORRIENTES 1

crisis sanitaria, social y económica, que sufren más intensamente los grupos y/o sectores vulnerables, y que puso en riesgo el capital humano y productivo. Sin embargo la situación de emergencia no valida cualquier norma destinada a paliar una crisis. El recurso a la doctrina de la emergencia, y las normas de emergencia económica, tienen dos características fundamentales: por un lado, permiten restringir en mayor medida los derechos individuales, en particular, las libertades económicas y, por el otro, acrecientan ciertas competencias del poder, reforzando el Poder Ejecutivo. Es por ello que la utilización de los poderes de emergencia debe respetar requisitos claros y específicos para su validez. Las diversas pautas que aseguran la validez del ejercicio del poder de emergencia fueron expuestas de modo sistemático por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que estableció en diversas oportunidades que el límite a la suspensión del ejercicio de derechos en situaciones de emergencia “es el de la propiedad privada, no susceptible de ser tomada sin declaración de utilidad pública y previamente indemnizada” (Ercolano, Avico, y Cine Callao -Fallos 136:161; 172:21 y 247:121, Peralta -Fallos 313:1514-, Bustos -Fallos 327:4495-, Galli -Fallos 328:690-, entre otros).

Que si bien el legislador denomina la figura jurídica como “aporte” (tendiente a soportar y/o mitigar los efectos devastadores que la pandemia produjo en la economía general del país) lo cierto es que la figura legal instaurada constituye un nuevo -y adicional- impuesto nacional sobre todos los bienes existentes al 18/12/2020 de personas humanas y sucesiones indivisas, cuyo valor total exceda los \$ 200.000.000. Si se tratara de un aporte solidario, el mismo no debería ser de aplicación compulsiva, sino que debería quedar librado al deseo de cada contribuyente en particular, decidir libremente si desea o no concretar dicho aporte. El aporte solidario constituye un verdadero impuesto, más allá de la denominación que se le ha dado, dado que es indudable que se trata de una carga de naturaleza tributaria. Constituye una exacción de riqueza en cabeza de los contribuyentes que, como tal, debe armonizarse con las normas y principios constitucionales tributarios con el objeto de limitar los abusos legales sobre el derecho de propiedad de las personas. La figura tiene perfecto anclaje en la estructura general de los tributos y, en particular, dentro de la especie “impuestos”, toda vez que se instituye por vía legal la obligación de dar una suma de dinero en caso de verificarse -en concreto- el presupuesto legal establecido en la norma de imposición, que se encuentra totalmente desvinculado de cualquier actividad o servicio estatal. Esta obligación de naturaleza tributaria nace en cabeza de una persona humana o sucesión indivisa por ser titular de los bienes descriptos en la ley -que son todos los bienes en el país y en el exterior del sujeto residente, y de los nacionales residentes en países o jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación; y los bienes del país en el caso de sujetos no residentes- a un determinado momento, que es al 18/12/2020. La denominación de “aporte solidario y extraordinario” no puede implicar que se relativicen e incluso ignoren los principios constitucionales tributarios. Como señala la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “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 medie 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” (Fallos: 21:498; 289:67; 318:676). La ley instituye un verdadero impuesto nacional cuya causa jurídica es la captación de los bienes totales como medición de la capacidad contributiva de los sujetos obligados -la más alta e intensa al no modularla con sus deudas, pasivos y, en definitiva, verdadera dimensión del patrimonio de la persona- evidenciada por la titularidad de todos sus bienes en el país y en el exterior.

Que a pesar de entender que el “aporte solidario” constituye un verdadero impuesto, no voy a detenerme en el análisis en profundidad de la naturaleza jurídica del “Aporte Solidario”, dado que aunque no se lo considere un “tributo” (impuesto), y sea considerado una “contribución” o aporte de tipo coactivo, **claramente es una carga pública monetaria, de carácter económico.** De acuerdo a inveterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación deben cumplirse los principios de la tributación, porque implica una directa afectación al derecho de propiedad, y debe respetarse también el principio de legalidad. Por lo tanto debe aplicarse el test de





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CORRIENTES 1

confiscatoriedad y deben respetarse los principios constitucionales. En otras palabras, siendo el aporte solidario una carga pública de carácter económico, el mismo no puede ser confiscatorio y debe respetar la inviolabilidad de la propiedad privada. **Por lo tanto el centro de la cuestión a analizar, es determinar si la aplicación al caso particular del “Aporte Solidario” establecido por la Ley N° 27.605, afecta o no el principio de no confiscatoriedad.**

Que no puedo afirmar, en términos generales, que la Ley N° 27.605 no resulte un instrumento jurídico idóneo. Tampoco puedo afirmar que, al analizar la relación “medio-fin”, el medio escogido por el legislador no fomenta el fin previsto en la norma y por ende, que no resulta idóneo. Entiendo que el análisis debe ser realizado en cada caso particular. Debo analizar los efectos que genera la aplicación de la ley sobre el derecho de propiedad de la parte actora, en el caso particular.

Que la Constitución Nacional, se refiere al derecho de propiedad en el artículo 14, protegiéndolo especialmente en el artículo 17. El 14 establece que los derechos pueden ser reglamentados conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio y, como consecuencia de ello, se infiere que ningún derecho es absoluto y todos los derechos pueden sufrir limitaciones. Ningún habitante de la Nación puede ser privado de su propiedad privada sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada (arts. 14 y 17 de la CN). Por ende nadie puede ser arbitrariamente despojado de su propiedad. La Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos caratulados “Ercolano, Agustín c/Lanteri Renshaw, Julieta” (Fallos: 136:161) afirmó que el derecho de usar y disponer de la propiedad, ni ningún otro derecho reconocido por la Constitución, reviste el carácter de absoluto. Un derecho ilimitado sería una concepción antisocial. La reglamentación o limitación del ejercicio de los derechos individuales es una necesidad derivada de la convivencia social. Reglamentar un derecho es limitarlo, es hacerlo compatible con el derecho de los demás dentro de la comunidad y con los intereses superiores de esta última. El artículo 28 de la Ley Fundamental dispone que la reglamentación no debe alterar el ejercicio del derecho, esto es que la restricción afecte sustantivamente el derecho, lo que traería aparejado su desnaturalización y la inutilización del núcleo central de aquel (conf. Gelli, María Angélica, “Constitución de la Nación Argentina — Comentada y Concordada” T. I, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2018, págs. 120/122 y 555/556)”. Por lo tanto debo analizar en este caso puntual, si la restricción al derecho de propiedad generada por la Ley N° 27.605 afecta sustantivamente el derecho del actor, lo que traería aparejado su desnaturalización y la inutilización del núcleo central de aquel.

Que tampoco se pone en duda en la presente causa el deber de contribuir de todo ciudadano. Dicho deber constituye un presupuesto para la existencia misma del Estado que aspira a establecer y hacer cumplir reglas de pacífica convivencia entre los hombres y a formular y ejecutar proyectos colectivos para alcanzar el bien común abarcando a la comunidad en su conjunto y, singularmente, a todos sus integrantes, en los más diversos aspectos de orden material y espiritual. La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, dispone en su Artículo XXXVI que toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. Por su parte, en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también conocida como Pacto de San José de Costa Rica, aprobada por la República Argentina mediante la Ley 23.054, y hoy receptada con rango constitucional, como la anterior Declaración —en ambos casos a tenor del artículo 75, inc. 22 de la Ley Fundamental—, en su parte I: “Deberes de los Estados y Derechos Protegidos”, capítulo V: “Deberes de las Personas”, con alcance general se ha establecido: Artículo 34 (Correlación entre deberes y derechos) 1. Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad. 2. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática. En este último supuesto, cabe inferir la obligación de contribuir al levantamiento de las cargas públicas de la correlación entre deberes y derechos, de los deberes para con la comunidad y de la limitación de los derechos individuales (en el caso el de usar y disponer de la propiedad de los







## Poder Judicial de la Nación

### JUZGADO FEDERAL DE CORRIENTES 1

bienes económicos), todo ello en vista a las justas exigencias del bien común. Por lo tanto, si bien existe una obligación general de contribuir, el punto está en establecer hasta donde puede el Estado afectar la propiedad privada, invocando este deber de contribución.

Que la capacidad contributiva es el principio elaborado en el campo dogmático del Derecho Tributario que ha alcanzado mayor reconocimiento por su recepción constitucional explícita. Consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales públicas coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado. Puede ser contemplado desde tres perspectivas: 1º) Como fundamento ético-jurídico del deber de contribuir; 2º) Como base de medida, a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente; y 3º) Como límite infranqueable de la potestad tributaria normativa, ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva. En el caso de la Constitución de la República Argentina, el principio de capacidad contributiva puede inferirse, como contenido implícito, a partir de diversas previsiones obrantes en la parte dogmática (artículos 4º, 14, 16, 17, 28 y 33) y de los tratados internacionales sobre derechos humanos elevados a igual jerarquía, mediante institutos afines o aptos para tal reconstrucción hermenéutica integradora, tales como: la equidad, la igualdad y la razonabilidad. En lo que hace a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, considero importante mencionar una sentencia del 19/12/1989, recaída en la causa: “Marta Navarro Viola de Herrera Vegas v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)” donde, al confirmarse el decisorio de la instancia inferior, el Alto Tribunal recordó, como hecho relevante, que se había probado que la actora poseía al 31 de diciembre de 1981, acciones de dos sociedades anónimas, las cuales donó a una fundación el 5 de abril de 1982. Sancionada la ley que creaba el Impuesto a los Activos Financieros con posterioridad a esa fecha, la accionante pagó el tributo, incluyendo en tal ingreso el importe correspondiente a las acciones donadas, a pesar de considerar improcedente el gravamen a este respecto, por lo cual, seguidamente, interpuso el pertinente reclamo de repetición. El Tribunal enmarcó como objeto de su pronunciamiento el resolver si el Impuesto a los Activos Financieros se tornaba inconstitucional, en supuestos en los que, como en el de autos, los bienes cuya titularidad configuraba el hecho imponible, no permanecían en el patrimonio del contribuyente al momento de entrar en vigor la ley del tributo. La sentencia hizo hincapié en que la procedencia del impuesto reclamaba la existencia de una manifestación de riqueza o **capacidad contributiva actual, requisito indispensable en todo gravamen**, la cual se verifica aún en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la materia imponible. Sentadas dichas bases, la resolución terminó precisando “que la afectación del derecho de propiedad resulta palmaria cuando la ley toma como hecho imponible una exteriorización de riqueza agotada antes de su sanción, sin que se invoque, siquiera, la presunción de que los efectos económicos de aquella manifestación permanecen, a tal fecha, en la esfera patrimonial del sujeto obligado”. Por lo tanto, es esencial analizar si se está gravando una manifestación de riqueza o capacidad contributiva actual, porque ello es un requisito indispensable en todo gravamen.

Que no es cierto lo afirmado por la demandada en el sentido de que el aporte excepcional creado por la Ley N° 27.605 se distinga claramente del Impuesto a los Bienes Personales. El hecho imponible del aporte extraordinario resulta prácticamente idéntico, aunque más gravoso que el del Impuesto sobre los Bienes Personales, dado que el aporte solidario grava a la totalidad de la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales y, adicionalmente, todos los demás bienes que se encuentran exentos o desgravados por dicho impuesto. Otra diferencia la constituye la fecha de corte. El aporte creado por la Ley N° 27.605 recae sobre los bienes existentes al 18/12/2020, por lo que difiere de la fecha de corte del impuesto sobre los bienes personales. Sin embargo, existe analogía en lo que hace a la esencia del hecho imponible.

Que es correcta la afirmación de que la capacidad contributiva de los particulares se manifiesta de muy diversas formas, y de que ello justifique la existencia de multiplicidad de hechos imponibles, que no pueden ser abarcados por un único tributo. La Corte ha





## Poder Judicial de la Nación

### JUZGADO FEDERAL DE CORRIENTES 1

dicho en reiteradas oportunidades que la doble o múltiple imposición, por sí misma no es inconstitucional, en la medida en que cada uno de los tributos que configuran esa múltiple imposición hayan sido creados por entes políticos con competencia para ello (Fallos: 185:209; 210:276; 210:500; 217:189; 220:119; 243:280; 249; 657; 262:367). Lo cuestionable no es la doble o múltiple imposición, sino la circunstancia de que la misma afecte una porción sustancial de la renta del actor, o sea si esa doble o múltiple imposición resulta confiscatoria.

Que la preservación del capital es una exigencia constitucional que se deriva del derecho de propiedad y nuestro sistema no admite la descapitalización del contribuyente. Alberdi ya sostenía 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 fondos 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 cual es parásita la del fisco” (ALBERDI, Juan Bautista, -1854- “Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina”, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998, Tercera Parte, Capítulo IV, n° V -p. 319-). Además, todo rédito obtenido ocasiona un relativo desmedro en el costo de lo invertido (capital-fuente), por lo cual resulta indispensable desintegrar el monto de aquél para tomar la porción necesaria con el fin de adosarla al capital para que éste no sufra mermas que, con el tiempo y después de sucesivas producciones de renta, lo llevan a un desgaste o aniquilamiento. En esta forma se cumple (...) con el fin de que se pueda vivir consumiendo la renta sin empobrecerse y que sea posible enriquecerse no consumiéndola del todo” (Fallos 220:939). Por lo tanto, sin perjuicio de que para la determinación del monto del Aporte Solidario se debe tener en cuenta el patrimonio del accionante, y no la renta que obtuvo en el año 2020, lo cierto es que el contribuyente debe pagar dicho aporte con la renta obtenida. Bajo ningún punto de vista se puede ignorar la renta obtenida, ni se puede pretender que el contribuyente se desprenda de parte de su capital para pagar un aporte o tributo.

Que vamos ahora al meollo de la cuestión: **la confiscatoriedad**. La pregunta clave que debo responder es la siguiente: La exigencia a la parte actora del pago del Aporte Solidario y Extraordinario (establecido por la Ley N° 27.605) **¿afecta el principio de no confiscatoriedad y por ende la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada?** La confiscatoriedad consiste en la absorción de una parte sustancial de la propiedad y/o de la renta que producen los activos. **El Máximo Tribunal estableció que para que se configure la confiscatoriedad se debe producir una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital**, agregando que a los efectos de su apreciación cuantitativa se debe estar al valor real de los bienes. Para juzgar la existencia de confiscatoriedad, el quantum máximo constitucional admisible (o sea el porcentaje por sobre el cual importa absorber una parte sustancial de renta) fue **fijado por la CSJN en 33%**. Ese es el tope de validez constitucional. Entonces, si la aplicación de un impuesto a un caso particular supera el 33% de la renta total producida, puede ser declarada inconstitucional por resultar confiscatoria, y por ende violatoria del art. 17 de la Constitución Nacional. El principio de no confiscatoriedad tiene contorno propio y una importancia esencial como límite al poder tributario del Estado, tanto a nivel nacional como provincial y municipal. A tal punto que la propia Corte Suprema decidió que el planteo de que un tributo es inconstitucional por afectar la garantía de no confiscatoriedad debe ser tratado expresamente por el tribunal de la causa y, de no hacerlo, la sentencia que lo omite debe ser dejada sin efecto y debe dictarse una nueva (CSJN, 21/8/2003, Clínica Güemes S.A. (10247-I) c/ Dirección General Impositiva, Fallos: 326:2874). Si la absorción de la renta producida por la aplicación de un impuesto, supera el 33%, se puede afirmar que existe confiscatoriedad. La doctrina de la prohibición de confiscatoriedad fue aplicada por la Corte a distintos tributos (impuestos a la transmisión gratuita de bienes, impuestos inmobiliarios o contribuciones territoriales, impuesto de inscripción de estatutos, impuesto de sellos, ahorro obligatorio, etc.). Respecto al impuesto a las ganancias, la Corte se pronunció en el precedente Candy (3/7/09) sobre los efectos confiscatorios de la inaplicabilidad de las normas de ajuste por inflación contenidas en la ley del impuesto a las ganancias. El trascendente valor





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CORRIENTES 1

del fallo radica en la declaración de la confiscatoriedad del impuesto a las ganancias resultante en el caso concreto. El Tribunal reconoce, como ya lo había hecho para otros tributos, que el impuesto a las ganancias no puede absorber una porción sustancial de la renta. Así pues, la Corte incluye definitivamente en Candy el impuesto a las ganancias dentro del menú de gabelas que, bajo determinadas circunstancias probadas, pueden ser confiscatorias. La referencia al límite aceptable sobre la renta es difusa, pero queda fuera de duda que cualquier impuesto que absorba la renta neta en más del 62% es clara, evidente y ostensiblemente confiscatorio (en dicho fallo la Corte declara la irracionalidad de un impuesto a las ganancias que, por la no aplicación del ajuste por inflación, absorbe el 62% de la renta impositiva y el 55% de las utilidades contables, ambas ajustadas por inflación). Por ende, si bien la Corte Suprema no estableció expresamente cuál era el porcentaje por encima del cual el impuesto era confiscatorio, tribunales inferiores han decidido en diversas ocasiones que cualquier cifra por encima del 35% es confiscatoria. En Candy la Corte: (a) Recepta como suficiente la prueba originada en un informe preparado por la actora sobre la base de sus estados contables, coincidente con el efectuado por el perito contador designado por el juez de grado; y (b) La prueba producida fue concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega.

**Que sin lugar a dudas cualquier tributo se paga con la renta.** Teniendo en cuenta el principio de preservación del capital, **el referido porcentaje del 33% necesariamente debe ser calculado sobre la renta que producen los activos** -y no sobre el capital, como erróneamente pretende la demandada-, calculada según el rendimiento normal medio de una correcta explotación (vgr. impuesto sucesorio, Fallos: 234:129; 235:883; contribución territorial, Fallos: 206:214, 247; 209:114; 210:172 y 239:157; ahorro obligatorio, Fallos: 318:676 y 785). **Por lo tanto, cualquier impuesto patrimonial que afecte el capital y requiera su liquidación y/o realización para el cumplimiento del primero constituye de por sí una categoría irrazonable con su consecuente tacha de inconstitucionalidad. Adviértase que si el referido porcentaje del 33% -establecido como límite por CSJN- fuera sobre el patrimonio, o sea sobre el capital, y no sobre la renta que produce ese capital, la Corte estaría admitiendo que en 3 años consecutivos el Estado liquidaría el 99% del patrimonio de un contribuyente, lo cual es absolutamente inadmisble.**

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido desde hace décadas que la existencia de superposición impositiva no es de por sí causal de inconstitucionalidad (CSJN, 3/3/1948, *Boffi, Leopoldo c/ Provincia de Buenos Aires*, Fallos 210:276; CSJN, 2/4/1948, *Banco Río de la Plata S.A. c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires*, Fallos 210:500, entre otros). Entonces una serie de impuestos podrían superponerse llevando parte de la renta, siempre que no haya "manifiesta desproporción" (CSJN, 4/7/1951, *Machado Doncel, Juvenal c/ Provincia de Buenos Aires*, Fallos: 220:699) y que la parte de la renta afectada este por debajo de lo que la Corte Suprema ha admitido como confiscatorio. Los tributos implicados, en su conjunto, no deben exceder el límite tenido en cuenta para tener por configurada la confiscatoriedad, lo que requiere alegaciones concretas y las probanzas correspondientes ("Gustavo A. Frederking y Otros v. Nación Argentina", Fallos: 193:397, sentencia del 28/8/1942; "S. A. General Electric v. Municipalidad de Rosario —Santa Fé—", Fallos: 255:66, sentencia del 8/3/1963; "S. A. Bodegas y Viñedos Saint Remy", Fallos 262:367, sentencia del 6/8/1965). Sobre la confiscatoriedad por la acción concurrente de diversos tributos se registra también el fallo "Martín Bosco Gómez Álzaga v. Provincia de Buenos Aires y Otro", sentencia del 21/12/1999 (la parte actora cuestionaba los efectos concurrentes de distintos gravámenes sobre propiedades rurales ubicadas en la Provincia de Buenos Aires -nacionales, provinciales y municipales-. En la sentencia la CSJN reiteró su doctrina en los siguientes términos: a) Para que se configure confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta o capital; b) Debe considerarse la productividad posible del inmueble rural; esto es, su capacidad productiva potencial; c) La comprobación del índice de productividad es siempre indispensable para compararlo con la carga fiscal; d) La tacha de confiscatoriedad requiere "una





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CORRIENTES 1

prueba concluyente a cargo del actor”, lo que el Tribunal entendió que no ocurrió en la especie ante la escasa idoneidad del peritaje practicado.

Que la CSJN exige prueba concluyente a cargo de la parte actora que evidencie la confiscatoriedad alegada (Fallos: 220:1082,1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros). A partir del caso Sol de Mayo S.A., del 19/5/2010 (*Sol de Mayo S.A.*, S.260 XLIII) la Corte Suprema consideró el peritaje contable como elemento indispensable para el progreso de las acciones de inconstitucionalidad, pese a que las sentencias apeladas no siempre lo habían exigido. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ratificó el criterio establecido en Sol de Mayo S.A. en varias sentencias de ese día o posteriores (CSJN, 19/5/2010, *Terragno, Susana*, T.537 XLII; *Allub Hnos. S.R.L.*, A.824.XLIV; *Juan Terebeiko S.A.*, J.29.XLIV; *Sidesur S.A. Inmobiliaria del Sur*, S.362.XLV; *Automotores Maipú S.A.*, A.724.XLV; *Los Eolios S.A.*, L.141.XLV; CSJN, 19/5/2010, *Broda, Jorge y Roberto Soc. de Hecho*, B.361 XLIII; *Forzani, Juan José y otros*, F.1261.XLII; *Lattanzi, Juan Carlos*, L.759.XLII; *Gribaudo, Ricardo Agustín*, G.1884.XLII; *Tecsa S.A.*, T.362.XLI; *Druetto, Jacinto Marcelino Luis*, D.497.XLII; *Forzani, Roberto Felipe*, F.1260.XLII; *Zanco, Ángel Diego*, Z.191.XLII; *Zurvera, Omar Amadeo*, Z.64.XLIII; *Pesce, Jorge Oscar*, P.1099.XLII; *Zurvera, Alcides Ítalo*, Z.173.XLII; *Parola, Nelzon Balter*, P.1098.XLII; *Milicic S.A.*, M.449.XLIII; *Rubinzal y Asociados S.A.*, R.1384.XLII; *Weiss Oliva, Miguel Ángel*, W.60.XLII; *Juan Carlos Prola y Cía. S.R.L.*, J.64.XLI., entre otros). En el supuesto bajo análisis, tuvo lugar un peritaje contable exhaustivo que arrojó conclusiones categóricas. Del mismo, y de las demás constancias de autos, surge que el Fisco pretende exigirle al accionante el ingreso de la suma estimativa de \$ **7.722.357,31** en concepto de aporte solidario. De las pruebas producidas surge que la renta total del actor durante el año fiscal 2020 ascendería estimativamente a la suma de \$ **6.508,04** (se explicita en la pericia que el actor cuenta con ingresos de relación de dependencia, pero estos no fueron generados por los bienes sujetos al aporte -se deben a su trabajo personal-, y que de los estados contables de las 2 sociedades anónimas de las cuales el actor es accionista no surge que haya recibido dividendos y honorarios por la dirección de las mismas). Por lo tanto según surge de la pericia contable producida, el aporte solidario de la Ley 27.605 absorbería aproximadamente el **118.658,78%** de la renta total del actor del año 2020. Ello provocaría una manifiesta absorción de la renta ya gravada por Bienes Personales y Ganancias, resultando confiscatoria a la luz de la doctrina emanada de la CSJN. El porcentaje de la renta de sus bienes que sería absorbido por el Aporte Solidario Extraordinario, sumado al impuesto sobre los Bienes Personales del período 2020, sería del **155.326,59%** de la renta total del actor durante el año fiscal 2020. Por lo tanto en el caso concreto que analizo, la aplicación al caso particular de la Ley 27.605 resulta manifiestamente inconstitucional porque se configura un supuesto de confiscatoriedad porque se produciría una absorción -por parte del Estado- de una parte sustancial de la renta del accionante. Existe prueba concluyente que respalda esa afirmación: una pericia exhaustiva realizada por el perito contador designado, coincidente con la certificación contable producida por la parte actora sobre la base de sus estados contables y abundante documentación contable.

Que la parte actora afirma que la normativa cuestionada establece distinciones arbitrarias y por ende resulta violatoria de la garantía constitucional de la igualdad en materia tributaria (establece alícuotas diferenciales más gravosas para los residentes argentinos, respecto de sus bienes situados en el exterior alcanzados por el Aporte). Frente a idéntica capacidad contributiva, el sujeto que posea bienes en el exterior está sometido a alícuotas mayores, aun cuando el lugar de ubicación de los bienes no revela per se una mayor capacidad o valor económico. Afirma la parte actora que el lugar de radicación de los bienes no resulta un parámetro razonable para establecer un trato fiscal más gravoso. La garantía de igualdad consiste en aplicar la ley a todos los casos ocurrentes según sus diferencias constitutivas. No se trata de la igualdad absoluta o rígida sino de la igualdad para todos los casos idénticos, lo que importa la prohibición de establecer excepciones que excluyan a unos de lo que se les concede a otros en las mismas circunstancias, pero no impide que el legislador establezca distinciones valederas entre supuestos que estime diferentes o que obedezcan a







## Poder Judicial de la Nación

### JUZGADO FEDERAL DE CORRIENTES 1

una objetiva razón de discriminación (Fallos: 321:3630; 327:5118; 330:3853; 340:1185; entre otros). En el caso que analizo, habiéndose determinado el carácter confiscatorio de la aplicación al caso particular de la Ley 27.605, no es necesario que analice la existencia o no de afectación a la garantía de igualdad en virtud de las distintas alícuotas establecidas por la Ley. Tampoco es necesario analizar los demás argumentos planteados por la parte actora vinculados a la doble imposición, principio de irretroactividad, etc.

Que luego de analizar los elementos traídos al proceso en esta instancia, a la luz de las consideraciones expuestas, entiendo que **la normativa impugnada resulta violatoria de los siguientes garantías y principios constitucionales: derecho de propiedad y principio de no confiscatoriedad (tutelados por los artículos 4, 14, 17, 33 y 75 inc. 2 de la Constitución Nacional), principio de razonabilidad (contenido en el art. 28 de la CN); y principio de capacidad contributiva (contenido en los arts. 4, 16, 17, 28 y 33 de la CN).** En efecto, la alícuota efectiva del aporte solidario sobre la renta del año 2020 del actor sería del **118.658,78%**, a lo que debe sumarse lo que la parte actora debe abonar en concepto de Impuesto sobre Bienes Personales, por lo que el “aporte solidario y extraordinario” provocaría en el caso concreto una manifiesta inadmisibles absorción de la renta y del patrimonio, ya gravados por Bienes Personales y Ganancias, excediendo los límites razonables de imposición y resultando confiscatoria y violatoria del derecho de propiedad a la luz de la doctrina emanada de la CSJN. El examen minucioso de las constancias de la causa me conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca la garantía constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada y afecta de manera inadmisibles el principio de no confiscatoriedad, dado que quedó probado con la pericia y la documentación contable respaldatoria, de modo concreto y categórico, lo desmesurada que resulta la carga impuesta, y que la misma restringiría de manera inadmisibles su patrimonio y desnaturizaría totalmente el derecho de propiedad del actor. Más allá de la finalidad perseguida por la ley (de protección de la salud de la población en función de la crisis sanitaria, económica y social generada por la pandemia) en el caso concreto que analizo la aplicación de la ley resultaría irrazonable por desnaturizar el derecho de propiedad del actor, toda vez que no se respetan los estándares constitucionales y convencionales establecidos.

Que habiéndose acreditado los extremos legal y constitucionalmente exigibles, corresponde: **1) Hacer lugar a la acción promovida, y consecuentemente declarar la inconstitucionalidad de la aplicación al caso particular, de la Ley N° 27.605 (y la normativa reglamentaria) que exige el pago del Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, por resultar violatoria de las siguientes garantías y principios constitucionales: derecho de propiedad y principio de no confiscatoriedad (tutelados por los artículos 4, 14, 17, 33 y 75 inc. 2 de la Constitución Nacional), principio de razonabilidad contenido en el artículo 28 de la CN; y principio de capacidad contributiva, contenido en los artículos 4, 16, 17, 28 y 33 de la CN; y 2) Ordenar a la parte demandada AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos): 2.1. Abstenerse de aplicar al actor las disposiciones emergentes de la Ley 27.605 y su reglamentación; 2.2. Abstenerse de dictar y/o ejecutar actos tendientes a perseguir el cobro del Aporte por cualquier medio; y 2.3. Abstenerse de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial tendiente a exigir el pago del Aporte Solidario.**

Que las costas deben ser impuestas por su orden. En efecto, si bien en nuestro sistema procesal, en materia de costas rige el principio objetivo de la derrota (arts. 68 y 69 del C.P.C.yC.N.) tal principio no es absoluto pues la norma otorga al juez la facultad de eximir del pago de los gastos causídicos al litigante derrotado, siempre que encontrare mérito para ello. En el caso que nos ocupa, corresponde imponer las **costas en el orden causado** porque se trata de una cuestión que pudo generar en la parte perdedora la creencia de que obraba con razón suficiente y convicción de obrar ajustado a derecho.

Que en lo atinente a honorarios correspondientes a la labor de los abogados por su actuación en esta instancia, teniendo en cuenta para la fijación del monto el art. 48 de la Ley





Poder Judicial de la Nación  
JUZGADO FEDERAL DE CORRIENTES 1

27.423 y las pautas establecidas en el art. 16 de la misma ley (el valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada, la naturaleza complejidad de la cuestión planteada, el resultado obtenido, la probable trascendencia de la resolución para futuros casos y la trascendencia económica y moral que para el interesado reviste la cuestión en debate) corresponde regular los honorarios profesionales del/los letrados actuantes por la parte actora en la suma de pesos \$ equivalente a 20 UMAs (Unidades de Medidas Arancelarias). Todo ello conforme a lo establecido por la Ley 27.423- y las pertinentes acordadas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Que en lo atinente a honorarios correspondientes a la labor del /la perito designado/a por su actuación en esta instancia, teniendo en cuenta lo establecido en el art. 60 de la Ley 27.423 y las pautas establecidas en el art. 16 de la misma ley, corresponde regular dichos honorarios profesionales en la suma de pesos \$ equivalente a 10 UMAs (Unidades de Medidas Arancelarias). A la suma que resulte, que será abonada por ambas partes (50% cada una) se deberá restar lo abonado en concepto de anticipo de gastos.

**Por las razones antes expuestas y las constancias de autos RESUELVO:**

1) Hacer lugar a la acción promovida, y consecuentemente declarar la inconstitucionalidad de la aplicación al caso particular, de la Ley N° 27.605 (y la normativa reglamentaria) que exige el pago del Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, por resultar violatoria de las siguientes garantías y principios constitucionales: derecho de propiedad y principio de no confiscatoriedad (tutelados por los artículos 4, 14, 17, 33 y 75 inc. 2 de la Constitución Nacional), principio de razonabilidad contenido en el artículo 28 de la CN; y principio de capacidad contributiva, contenido en los artículos 4, 16, 17, 28 y 33 de la CN; 2) Ordenar a la parte demandada AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos): **2.1.** Abstenerse de aplicar al actor las disposiciones emergentes de la Ley 27.605 y su reglamentación; **2.2.** Abstenerse de dictar y/o ejecutar actos tendientes a perseguir el cobro del Aporte por cualquier medio; y **2.3.** Abstenerse de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial tendiente a exigir el pago del Aporte Solidario; **3º)** Imponer las costas del presente proceso en el orden causado—art. 68 2ºpárrafo C.P.C.yC.N.-; **4º)** Regular los honorarios profesionales del/los letrados actuantes por la parte actora en la suma en pesos equivalente a 20 Unidades de Medidas Arancelarias, al valor del UMA al momento del pago (arts. 16, 21, 48, 51 y concordantes de la Ley 27.423 y las pertinentes acordadas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación); **5º)** Regular los honorarios profesionales del/la perito contador/a designada en la suma en pesos equivalente a 10 Unidades de Medidas Arancelarias, al valor del UMA al momento del pago (Ley 27.423 y pertinentes acordadas de la Corte Suprema de Justicia de la Nación). Cada parte deberá abonar el 50% del monto total de los honorarios, y se deberá restar lo abonado en concepto de anticipo de gastos; y **6º)** Líbrese cédula electrónica para notificar la presente resolución.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

GUSTAVO DEL CORAZON FRESNEDA  
JUEZ FEDERAL SUBROGANTE

