

23 de agosto de 2022

**UN JUEZ SHAKESPERIANO:**  
**“CAMBIAR EL NOMBRE DE LAS COSAS NO MODIFICA SU ESENCIA”**

*Un juez opinó que el llamado “aporte solidario” no es otra cosa que un impuesto inconstitucional*

En *Romeo y Julieta* (1660), William Shakespeare pone en boca de Julieta las siguientes estrofas: “*What's in a name? that which we call a rose by any other name would smell as sweet*” (“¿Qué importa el nombre? Aquello que llamamos rosa olería igualmente dulce de llamarse de otra manera”). Algo de ese modo de pensar (cambiar el nombre de las cosas no modifica su esencia) parece haber contagiado a un juez federal de Corrientes.

Don Manuel Intra, residente en esa provincia, se indignó cuando su contador le advirtió que, según una ley del Congreso argentino, se había creado un “aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia” que establecía, por única vez, una contribución de emergencia sobre los patrimonios de las personas humanas existentes al 18 de diciembre de 2020, cuando su valor excediera los doscientos millones de pesos<sup>1</sup>.

Entonces, presentó una “acción declarativa” ante la justicia.

Según el Código Procesal, ésta es una demanda “que tiende a obtener una sentencia meramente declarativa para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”.

Don Manuel apuntó contra la Administración Federal de Impuestos (AFIP) para hacer cesar lo que él entendió como un estado de incertidumbre con relación a la pretensión de ese organismo de aplicarle y exigirle el pago de aquel “aporte solidario y extraordinario”.

Pidió no sólo que la ley fuera declarada inconstitucional e ilegítima sino también la pretensión de la AFIP de iniciar una inspección sobre su situación económica.

Para don Manuel, la pretensión fiscal violaba varias garantías constitucionales: su derecho de propiedad y los principios de no confiscatoriedad, de igualdad en materia tributaria, de razonabilidad y de capacidad contributiva.

<sup>1</sup> Ley 27.605, reglamentada por el Decreto N° 42/21 y la Resolución General (AFIP) N° 4930/21

En concreto, pidió que se dictara una sentencia que declarara inconstitucional la ley de creación del aporte y la pretensión de la AFIP.

Obviamente, el organismo recaudador pidió que la demanda fuera rechazada.

Lo hizo sobre la base de que la contribución exigida a don Manuel *no era un impuesto*, sino un “aporte solidario instaurado por ley, de carácter extraordinario” y que estaba justificado “por la emergencia global ocasionada por la pandemia del COVID-19”, ya que “el dinero que se recaude se destinaría a paliar los efectos ocasionados por [ella]”.

La AFIP dijo que el aporte había sido establecido “a raíz de la magnitud del gasto que el estado debía afrontar por el rol asistencial asumido frente al surgimiento de la pandemia” y que “se ajustaba a los principios constitucionales en materia de tributación, distinguiéndose del impuesto a los bienes personales y [que] se calculaba sobre el patrimonio y no sobre la renta que producen los activos”.

El 8 de agosto el juez dictó su sentencia (que podría ser apelada)<sup>2</sup>

El magistrado recordó que bajo el sistema legal argentino, “el control de constitucionalidad y de convencionalidad es una facultad reconocida a todos los jueces de todos los fueros e instancias”. Ello es así porque “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”.

Es por eso que la Constitución expresamente reconoce la facultad de los jueces de declarar la inconstitucionalidad de las leyes para hacer efectivos los derechos y garantías que ella reconoce.

El juez también recordó que si bien la Corte “reviste el carácter de intérprete final de la Constitución y de supremo custodio de las garantías constitucionales [...] compete a los jueces de cualquier fuero, jurisdicción y jerarquía, nacionales o provinciales, el control de constitucionalidad”.

Además, de acuerdo con lo estipulado en la Convención Americana de Derechos Humanos (de la que la Argentina es parte) los órganos judiciales de los países que la ratificaron “están obligados a ejercer, aún de oficio, el ‘control de convencionalidad’ descalificando las normas internas que se opongan a ese instrumento”.

La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (que es el intérprete último de esa convención) también postula el deber de seguir el control de convencionalidad, como lo resolvió en varios casos.

El juez también señaló que la Corte Suprema “ha sostenido en diversas oportunidades que la declaración de inconstitucionalidad constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia” pues ella configura “un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico”.

Por eso, “sólo cabe acudir a ella cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución”.

---

<sup>2</sup> In re “Intra, Manuel c. Administración Federal de Ingresos Públicos”, JFed Corrientes, Sec. 3, exp. FCT 1335/2021, *ElDial.com* XXV:6002, 9 agosto 2022, AACEA3.

En ese marco, el juez analizó si la ley que creaba el aporte era o no constitucional y si la exigencia formulada a don Manuel también lo era.

Lo primero que estableció el juez fue que la ley mencionada había sido sancionada de acuerdo con el procedimiento que prevé la Constitución, “por lo que en ese aspecto superó el examen de legalidad”.

Pero a partir de allí analizó si su aplicación a un supuesto concreto “afectaba el principio de no confiscatoriedad y, por ende, la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada”.

Enseguida adelantó su opinión: “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 sino también por los instrumentos internacionales ratificados por el Estado argentino en materia de derechos humanos”.

El juez no puso en duda que existió una “emergencia global” que justificó el dictado de la ley en cuestión ni el carácter excepcional del aporte creado por ella. “Tampoco cuestionó que el dinero que se recaude mediante el aporte tenga asignación específica y esté destinado a paliar los efectos de la epidemia”.

También reconoció que, “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”

Incluso admitió que hasta la propia Corte Suprema reconoció la existencia de una emergencia “declarada en un primer momento por el Congreso y luego por el Ejecutivo”,

pues “existía un contexto político, social y económico insospechado, generado por la situación de emergencia pública sanitaria que atravesaba el país originada en la propagación a nivel mundial, regional y local del coronavirus”.

Hasta allí, el juez reconoció tanto la validez formal de la ley en cuestión como la existencia del contexto bajo el cual fue dictada.

Pero...

“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”.

Por eso, agregó el juez, “la utilización de los poderes de emergencia debe respetar requisitos claros y específicos para su validez”.

Esas pautas, según explicó el magistrado, ya han sido expuestas de modo sistemático por la Corte Suprema.

La más relevante es 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*”.

El juez opinó que aun cuando el Congreso hubiera denominado “aporte” a esa contribución, “tendiente a soportar y/o mitigar los efectos devastadores que la pandemia produjo en la economía”, según su parecer, aquél “*constituía un nuevo y adicional impuesto nacional sobre todos los bienes existentes al 18 de diciembre de 2020 de personas humanas y sucesiones indivisas cuyo valor exceda los doscientos millones de pesos*”.

Según el juez, “si se tratara de un aporte solidario, *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”.

En su opinión, “el aporte constituye un verdadero impuesto, más allá de la denominación que se le ha dado, dado [sic] que es indudable que se trata de una carga de naturaleza tributaria”

Pero... ¿el problema de la constitucionalidad del aporte era el nombre del impuesto?

Obviamente no: para el juez, aquél era “una exacción de riqueza en cabeza de los contribuyentes, que, como tal, debe armonizarse con las normas y principios constitucionales con el objeto de limitar los abusos legales sobre el derecho de propiedad de las personas”.

En su opinión, el aporte “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 [...] el presupuesto legal establecido en la norma de imposición”.

Además, el aporte “se encuentra totalmente desvinculado de cualquier actividad o servicio estatal”; dicho de otro modo, no constituía, para el juez, una tasa retributiva de un servicio provisto por el Estado.

“La denominación de ‘aporte solidario y extraordinario’ no puede implicar que se relativicen e incluso ignoren los principios constitucionales tributarios”.

“Las instituciones jurídicas no depende del *nomen juris* [esto es, del nombre jurídico con el que se las bautice] que se les dé o asigne por los otorgantes del acto [...] sino de

su verdadera esencia jurídica y económica”.  
*¡Adelante Shakespeare!*

Para el juez, “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”.

Según el juez, “la ley [de creación del aporte] instituyó 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”.

Con notable prudencia, el juez señaló que “a pesar de entender que el ‘aporte solidario’ constituía un verdadero impuesto”, no se detendría en el análisis en profundidad de su naturaleza jurídica, “dado que aunque no se lo considere un tributo (un impuesto) y sea considerado una contribución o aporte de tipo coactivo, *claramente es una carga pública monetaria de carácter económico*”.

Por consiguiente, “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 consiguiente”, añadió, “debe aplicarse el test de confiscatoriedad y deben respetarse los principios constitucionales”.

“En otras palabras, [...] no puede ser confiscatorio y debe respetar la inviolabilidad de la propiedad privada. Por lo tanto, el centro de la cuestión [...] es determinar si la aplicación al caso particular del ‘aporte solidario’

afecta o no el principio de no confiscatoriedad”

El juez reconoció que no podía decir que la ley en cuestión no fuera “un instrumento idóneo o que, “al analizar la relación ‘medio-fin’ el medio escogido no fomente el fin previsto en la norma y que por ende no fuera idóneo”.

En su opinión, el análisis debía ser realizado en cada caso particular para “analizar los efectos que genera la aplicación de la ley sobre el derecho de propiedad” de don Manuel.

El juez partió de la premisa de que ningún derecho es absoluto y que todos los derechos pueden sufrir limitaciones. Y recordó el principio constitucional según el cual “ningún habitante de la Nación puede ser privado de su propiedad privada [sic] sino en virtud de sentencia fundada en ley” y que “la expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada”.

Por eso, “nadie puede ser arbitrariamente despojado de su propiedad”.

Pero con cita de antiguos precedentes de la Corte, recordó que “el derecho de usar y disponer de la propiedad ni ningún otro derecho reconocido por la Constitución reviste carácter absoluto”, pues “un derecho ilimitado sería una concepción antisocial”.

Por eso, “la reglamentación o limitación de ejercicio de los derechos individuales es una necesidad derivada de la convivencia social. Reglamentar un derecho es limitarlo, hacerlo compatible con el derecho de los demás dentro de la comunidad y con los intereses superiores de esa última”.

Según el juez, cuando la Constitución dispone que la reglamentación de los derechos no altere su ejercicio, exige que la restricción consiguiente no afecte sustantivamente ese

derecho, porque ello “traería aparejado su desnaturalización y la inutilización del núcleo central de aquél”.

“Por lo tanto”, agregó, “debo analizar en este caso puntual si la restricción al derecho de propiedad generada por [la ley de creación del ‘aporte’] afecta sustantivamente el derecho del actor”, desnaturalizándolo e inutilizando su núcleo central.

El magistrado reconoció que no podía poner en duda “el deber de contribuir de todo ciudadano”, que “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 para alcanzar el bien común”.

En su auxilio, citó las disposiciones de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre (que dispone que “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”) y las del Pacto de San José de Costa Rica sobre el mismo punto, ya que ambos instrumentos tienen rango constitucional en la Argentina.

“Por lo tanto, si bien existe una obligación general de contribuir, el punto está en establecer hasta dónde puede el Estado afectar la propiedad privada, invocando este deber de contribución”.

El juez reconoció que la “capacidad contributiva” tiene raíz y fundamento en principios constitucionales como la equidad, la igualdad y la razonabilidad

Esa “capacidad contributiva” consiste en “la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar las prestaciones patrimoniales públicas coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado”.

La capacidad contributiva puede ser vista desde tres perspectivas: como el fundamento ético y jurídico del deber de contribuir; como la base de medida a partir de la cual se fija la carga fiscal concreta que cada contribuyente debe soportar y el límite infranqueable de la potestad tributaria, ya que no puede haber gravamen donde no exista tal capacidad contributiva.

Sobre esos preceptos, el juez consideró (como lo ha hecho la Corte Suprema en varios precedentes) que para que un impuesto sobre bienes sea procedente, es necesaria “la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva actual, requisito indispensable en todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquélla que guarde una estricta proporción con la materia imponible”.

Por eso, “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”, opinó el juez, “es esencial analizar si se está gravando una manifestación de riqueza o capacidad contributiva actual, porque ello es un requisito indispensable en todo gravamen”.

El juez entendió que el ‘aporte solidario’ resultaba prácticamente idéntico, aunque más gravoso, que el impuesto a los bienes personales, dado que gravaba a la totalidad de la base imponible de aquél y, adicionalmente todos los demás bienes exentos o desgravados por dicho impuesto”.

También entendió que existía analogía “en lo que hace a la esencia del hecho imponible”.

Si bien, dijo, la doble o múltiple imposición por sí misma no es inconstitucional, en la medida que cada uno de los tributos que la configuran hayan sido creados por entes con competencia para ello, “lo cuestionable es la circunstancia de que ella afecte una porción sustancial de la renta del contribuyente; o sea, si esa doble o múltiple imposición resulta confiscatoria”.

Según el juez, la Constitución exige que para que esa confiscatoriedad no exista, debe preservar el capital: “nuestro sistema no admite la descapitalización del contribuyente”.

Y en su apoyo citó a Juan Bautista Alberti, el padre del sistema económico y rentístico de la Constitución: “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 disminuirías los fondos originarios de la renta, empobrecerías a los particulares, cuya riqueza colectiva forma la riqueza de la Nación, de la cual es parásita la del fisco”.

“Por lo tanto”, explicó el juez, “sin perjuicio de que para la determinación del monto del aporte solidario se debe tener en cuenta el patrimonio [de don Manuel] 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 pretender que el contribuyente se desprenda de parte de su capital para pagar un importe o un tributo”.

En cuanto al meollo de la cuestión (¿la exigencia a don Manuel de pagar el aporte solidario afectaba el principio de no confiscatoriedad y por consiguiente la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada?), el juez entendió que “la confiscatoriedad consiste en la absorción de una parte sustancial

de la propiedad y/o de la renta” que ésta produce. Para su apreciación “se debe estar al valor real de los bienes” y para determinar su existencia “el quantum constitucional admisible (o sea el porcentaje por sobre el cual importa absorber una parte sustancial de renta fue fijado por la Corte Suprema en el 33%”. Y agregó: “ése 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 confiscatoria”.

La no confiscatoriedad, para el juez, tiene “importancia esencial como límite al poder tributario del Estado”.

Por eso, cuando la absorción de la renta producida por la aplicación de un impuesto supera el 33%, “existe confiscatoriedad”, criterio que la Corte, como recordó el juez, aplicó en numerosos casos y frente a distintos tributos (incluso el impuesto a las ganancias).

Para el magistrado, “queda fuera de duda que cualquier impuesto que absorba la renta neta en más del 62% es clara, evidente y ostensiblemente confiscatorio”.

“Sin lugar a dudas”, continuó, “cualquier tributo se paga con la renta. Teniendo en cuenta el principio de preservación del capital, el porcentaje del 33% necesariamente debe ser calculado sobre la renta que producen los activos y no sobre el capital, (como erróneamente pretende [la AFIP]) calculada según el rendimiento normal medio de una correcta explotación”.

Por eso, “cualquier impuesto patrimonial que afecte el capital y requiera su liquidación o realización para el cumplimiento del primero constituye una categoría irrazo-

*nable con su consecuente tacha de inconstitucionalidad”.*

“La superposición impositiva no es causal de inconstitucionalidad” dijo el juez; “entonces, una serie de impuestos podrían superponerse llevando parte de la renta, siempre que no haya ‘manifiesta desproporción’ y que la parte de la renta afectada esté por debajo de lo que la Corte admite como confiscatorio”

Claro que alegar la confiscatoriedad “requiere una prueba concluyente a cargo del demandante” que la ponga en evidencia.

En el caso, el juez sostuvo que “tuvo lugar un peritaje exhaustivo que arrojó conclusiones categóricas”, ya que demostró que el fisco pretendía exigir a don Manuel una cifra “que absorbería aproximadamente el 118.658,78% de la renta total del actor del año 2020”

Eso “provocaría una manifiesta absorción de la renta ya gravada por [los impuestos a los] bienes personales y [a las] ganancias, resultando confiscatoria a la luz de la doctrina emanada de la Corte”.

“El porcentaje de la renta de sus bienes que sería absorbido por el ‘aporte solidario’, sumado al impuesto sobre los bienes personales del período 2020 sería del 155.326,59% de la renta total del actor” durante 2020.

Por lo tanto, concluyó, en el caso concreto, la aplicación del aporte “resulta manifiestamente inconstitucional porque se configura un supuesto de confiscatoriedad, una absorción por parte del Estado de una parte sustancial de la renta” del contribuyente.

Don Manuel también había alegado la desigualdad manifiesta que producía el hecho de que la ubicación de los bienes gravados estableciera “distinciones arbitrarias” entre los

contribuyentes y, por ende, violaba la garantía constitucional de la igualdad en materia tributaria.

Pero el juez no quiso entrar en esas consideraciones: “habiéndose determinado el carácter confiscatorio de la aplicación al caso particular de la ley [de creación del aporte] no es necesario analizar la existencia o no de afectación de la garantía de igualdad” en virtud de la existencia de alícuotas diferenciadas.

El juez concluyó que la ley impugnada violaba varias garantías y principios constitucionales (comenzando por el derecho de propiedad), “afectaba de manera inadmisiblemente el principio de no confiscatoriedad” y su aplicación “resultaría irrazonable por des-

naturalizar el derecho de propiedad del actor”

Ordenó en consecuencia a la AFIP a “abstenerse de aplicar a [don Manuel] las disposiciones emergentes” de la ley objetada, “de dictar y/o ejecutar actos tendientes a perseguir el cobro del aporte” y de “iniciar o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial tendiente a exigir su pago”.

Una sentencia excelente, que devuelve a los sufridos contribuyentes del país con la mayor presión tributaria del mundo la esperanza de que en algún momento podrán “sacar la cabeza fuera del agua” y, sin temor a tener que pagar un impuesto por ello, poder apreciar el perfume de las rosas.

\* \* \*

Esta nota ha sido preparada por Juan Javier Negri. Para más información sobre este tema pueden comunicarse con el teléfono (54-11) 5556-8000 o por correo electrónico a [np@negri.com.ar](mailto:np@negri.com.ar).

**Este artículo es un servicio de Negri & Pueyrredon Abogados a sus clientes y amigos.  
No tiene por objeto prestar asesoramiento legal sobre tema alguno.**