

## Cobro al “impuesto a la riqueza”\*

### Comentario al fallo “U., M. A. c/AFIP s/acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”<sup>1</sup>

Por Ignacio A. Nieto Guil<sup>2</sup>

#### 1. Introducción

Recientemente un nuevo fallo judicial declaró la inconstitucionalidad del “Aporte Solidario y Extraordinario” –ley 27.605–, comúnmente llamado “impuesto a la riqueza”. Se entendió, en efecto, que la ley vulneró principios y garantías constitucionales en materia tributaria como: *el derecho a la propiedad, capacidad contributiva, confiscatoriedad, proporcionalidad, igualdad, racionalidad y legalidad*. Además, dicho impuesto deviene **confiscatorio** puesto que pretendía absorber una parte importante del capital de la actora, con el agravante que los bienes pasibles de impuesto en el ejercicio 2020 presentaron una situación de **rentabilidad negativa**. Lo anterior, por consiguiente, genera una incongruencia lesiva entre la **excesiva carga tributaria** y la **afectación del patrimonio** de la demandante, menoscabando el principio de **inviolabilidad de la propiedad privada** resguardada en la Constitución Nacional.

#### 2. Breve descripción del caso

En fecha 24/6/21 en el Juzgado Federal de Comodoro Rivadavia se interpuso una demanda declarativa de inconstitucionalidad contra la Administración Federal de Ingresos Públicos a fin de declarar la inconstitucionalidad de la obligación tributaria establecida por ley 27.605, sancionada el 4 de diciembre de 2020 –reglamentada por el decreto 42/2021 y resolución general AFIP/DGI 4930/2021–. Su principal objetivo era morigerar la situación económica por el confinamiento impuesto por el Estado a consecuencia del Covid-19. Entre los puntos importantes, la ley dispone en el art. 2 que se encuentran alcanzadas las **personas humanas** y las **sucesiones indivisas** por la totalidad de sus bienes, tanto las residentes en el país como en el exterior, por un monto superior a los \$ 200.000.000. El art. 4 establece una tabla con alícuotas que van desde los \$ 300.000.000 a los 3.000.000.000. El art. 5 establece otra tabla con alícuotas para los bienes situados en el exterior que no pueda verificarse su repatriación, es decir, su ingreso al país dentro de los 60 días subsiguientes a la entrada en vigencia de la ley.

Respecto a la demandada inició con un procedimiento de fiscalización bajo la Orden de Intervención n° 1925736 para la determinación del aporte objeto de reclamo. Ante la falta de certeza de la normativa impugnada, la parte actora alega una **carga**

---

\* [Bibliografía recomendada.](#)

<sup>1</sup> Juzg. Fed. Comodoro Rivadavia, 27/11/23, <https://acrobat.adobe.com/link/review?uri=urn%3Aaaid%3Aascds%3AUS%3A261fce1e-3237-3461-ae1f-ef0a6ed0b443>.

<sup>2</sup> Abogado y articulista para “La Prensa” (1869) y “El Litoral” (1918).

**tributaria excesiva e irrazonable** en más de \$ 12.000.000 afectando la fuente que produce la renta. De ello, se desprende que se da una “confiscación” de una parte sustancial de su capital. Funda derecho, ofrece prueba y hace reserva del caso Federal.

En fecha 2/7/21 se presentó la demanda y luego en fecha 25/10/21 se amplió demanda –todavía no contestada por AFIP– con la denuncia de un nuevo hecho consistente en la presentación de las declaraciones juradas por el impuesto a las ganancias y el impuesto sobre bienes personales, correspondiente al período fiscal 2020.

El día 16/12/21 contestó demanda la Administración Federal de Ingresos Públicos planteando su improcedencia y solicitó su rechazo. Procedió a una negativa genérica y específica de los hechos, y sostuvo que no se ha demostrado el grado de perturbación económica que la aplicación de la ley le ocasionó. Alegó, por otro lado, que la contribuyente basó su reclamo en una base imponible distinta a la que determina la ley. Negó los requisitos exigidos por el art. 322 del CPCCN para la procedencia de la acción meramente declarativa. Negó que haya inexistencia de incertidumbre. Afirmó positivamente la constitucionalidad del Aporte Solidario y Extraordinario, y aseguró además que no era necesario que la actora haya dispuesto de sus inversiones para afrontar el aporte. Negó que pueda equipararse el Aporte Solidario con el Impuesto a los Bienes Personales. Y finalmente, rechazó que se trate de una doble imposición.

El 22/12/21 se contestó demanda y se ofreció prueba. El 23/6/22 se abrió la causa a prueba y se proveyeron las pruebas ofrecidas por las partes. El 3/7/23 se mostró el informe del perito contador. El 10/10/23 se llamó a autos para sentencia. El 27/11/23 se dictó sentencia.

### 3. Argumentos y comentarios al fallo

Las motivaciones que dieron lugar a la declaración de inconstitucionalidad de la ley 27.605, se destaca, en primer lugar, la *acción declarativa de certeza* resulta procedente por el estado de incertidumbre respecto a la obligación tributaria que establece la ley para exigir el pago del “Aporte Solidario y Extraordinario”, ya que vulnera garantías constitucionales –además de los principios de *legalidad, igualdad, racionalidad y confiscatoriedad*– se afecta la “capacidad contributiva” de la actora, esto es, el capital y no el rendimiento anual que produce dicho patrimonio para no afectar el derecho de propiedad. En efecto, la capacidad contributiva “supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto” y como “la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta adicionar a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización” (Villegas, 2016, p. 208). Máxime, la parte actora argumentó que para cumplir con la obligación tributaria es menester desprenderse de una parte de su capital. Esto mismo quedó corroborado por una pericial contable que demostró, a partir de un balance negativo arrojado en el ejercicio anual de 2020, un perjuicio patrimonial –que sería aún mayor– en caso de aplicarse el tributo. Por tanto, el impuesto no recaería en los beneficios económicos producto de la rentabilidad del capital, sino, por el contrario, avanza sobre el capital y afecta su derecho de propiedad.

En segundo lugar se analizó si la ley 20.605 se halla dentro de los “límites de la racionalidad” o bien encuentra una causa que la habilite, pues el tributo no puede nacer sin una causa legítima tanto en el *orden moral* –búsqueda del bien común objetivo y justicia conmutativa– y *real* –halle su fundamento en la realidad objetiva–, esto es, que la faculte y justifique como tal, para luego dar nacimiento a la relación jurídica-tributaria entre el polo pasivo o contribuyente y el polo activo o Estado (Nieto Guil, 2023, p. 63 a 75). En este sentido, el juzgador debe hacer un *test de racionalidad* para determinar si una ley es constitucional o inconstitucional. Según el constitucionalista Sagüés, este principio permite: “calificar como constitucionales solamente a las normas reglamentarias que sean razonables. Se refiere, pues, al control de fondo o de contenido o precepto regulatorio. La norma irrazonable deviene así en inconstitucional” (Sagüés, 2007, p. 918). Este principio se extrae del art. 28 de la Constitución Nacional e indica que los principios, garantías y derechos no pueden ser alterados por leyes que reglamenten su ejercicio. El autor asimismo distingue tres niveles en lo: *normativo, técnico y axiológico*. El primero debe guardar coherencia entre las normas legales y constitucionales. El segundo debe ser proporcional entre los fines o postulados de la ley y los medios que planifica para lograrlos. El tercero exige una cuota básica de justicia, por el cual aquellas normas que manifiestamente sean injustas serán inconstitucionales.

Un punto no menor se produce cuando la *irracionalidad modifica un contexto de vida*, ya que puede suceder que la norma inicialmente sea razonable pero al cabo de un tiempo se torna irrazonable sobrevenido un contexto que cambian las circunstancias económico-sociales, y es, en consecuencia, disvaliosa: “Un caso corriente pudo ser el de las normas de emergencia, constitucionales durante la existencia de esa especie transitoria del estado de necesidad, pero inconstitucionales más tarde, superada la etapa de excepción” (Sagüés, 2007, p. 919). Trasladado este argumento al caso particular, se comprueba que la normativa en abstracto, resulta arbitraria cuando se injerta en la circunstancia real de la actora, pues su situación patrimonial se vio afectada en el mismo contexto económico de pandemia que no solo perjudicaba las finanzas del Estado –o contexto macroeconómico–, además de poseer una variedad mayor de fuentes de financiamiento, negociación y poder, sino también a los particulares –o contexto microeconómico–.

En esa misma línea de pensamiento, Bidart Campos asevera que lo opuesto a la *razonabilidad* es la *arbitrariedad*: “Los jueces verifican el contenido de la ley más allá de su forma, permitiéndose aseverar que el principio formal de legalidad cede al principio sustancial de razonabilidad, y que si la ley no es razonable (o sea, es arbitraria) resulta inconstitucional” (Bidart Campos, 1996, p. 516 y 517). Su finalidad no es otra que preservar el valor justicia en el contenido de toda reglamentación y para ello debe indagarse en el verdadero alcance de la norma, comprobando que todos sus preceptos guarden debida coherencia atento al real objeto de su sanción, esto es, sin invertir los medios y fines de la misma: “la situación de emergencia no valida cualquier norma destinada a paliar una crisis. Según la doctrina de la emergencia, se debe verificar que exista una situación de emergencia que haga necesario amparar los intereses vitales de la comunidad; que la ley tenga por finalidad legítima la protección de esos intereses y no los de determinados individuos; que el remedio empleado sea razonable; y que otorgue un alivio justificado por las circunstancias”. Así pues, la ley 27.605 deviene arbitraria e irracional puesto que genera un estado de incertidumbre



sobre su existencia, alcance y modalidad de lo que se denomina “riqueza” y al mismo tiempo pretende sustraer ganancias que de ninguna manera la constituyen como tal. Aquí, precisamente, se afecta el derecho a la propiedad privada consagrado en el art. 17 de la carta magna por una “situación de emergencia” que no se verifican sus presupuestos de hecho ni guarda proporcionalidad alguna con las “medidas” para lograr sus fines.

En tercer lugar, en el aspecto propiamente “económico” la ley incluye todo el capital sin considerar la rentabilidad anual. Justamente, el punto central de la controversia es el de verificar si esa forma de gravar el capital se encuentra en total enajenación de las **utilidades efectivas**, es decir, la normativa no toma en cuenta el rendimiento que produce ese capital, y a la postre resulta inconstitucional por violar el principio de “capacidad contributiva” de la actora. En efecto, la carga del tributo establecida por la ley no era equiparable a la aptitud patrimonial para enfrentar dicho gravamen. Giuliani Fonrouge sostiene que: “los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta” y eso “incluye el capital y también su producido, la renta; y no podría ser de otra manera porque la riqueza se transformaría en una palabra carente de sentido, si los individuos no pudieran gozar de su rendimiento”. Luego asevera: “La discreción o razonabilidad de los impuestos es materia circunstancial y de hecho, que debe apreciarse de acuerdo a la exigencia de tiempo y lugar y conforme a las finalidades económico-sociales de cada tributo” (Giuliani Fonrouge, 2004, p. 298). Los límites a la razonabilidad se corren en el preciso momento que se pretenden sumas de dinero que la actora no posee salvo que se descapitalice.

El hecho fáctico patrimonial fue corroborado por una pericial contable presentada en fecha 3/7/23, cuyo resultado arrojó un capital dentro del país de \$ 165.414.714,8. Respecto al capital situado en el exterior asciende a la suma de \$ 229.963.030,44. Empero, la renta –neta de gastos– generada por el capital provocó un resultado neto negativo de \$ 10.674.531,83. De lo anterior se infiere que si se suman los gravámenes del aporte solidario, el impuesto a las ganancias y a los bienes personales de la actora, en su conjunto “no pueden ser absorbidos por la renta de los bienes”, cuestión probada en el balance efectuado para el período 2020 cuyo resultado fue negativo. Por tanto, si se le hubiese aplicado el tributo en conflicto –además de tributar ganancias y bienes personales– se habría avanzado sobre el capital de la actora. El menoscabo a la propiedad es, ciertamente, el hecho de tener que desprenderse de una parte del capital para afrontar su pago, y como consecuencia, “la capacidad contributiva no se vería recuperada en el periodo subsiguiente”; en otras palabras, el capital que produce la renta/capacidad contributiva se vería reducido. De allí la ilegitimidad del “Aporte Solidario y Extraordinario”, pues como se dijo no tomó en consideración la capacidad contributiva –principio básico del derecho tributario–, vulnerado por la ley abstracta.

De lo último, se infiere que las leyes –radicalmente positivas en la modernidad– se constituyen como *modelos abstractos puros* –que se denomina abstraccionismo–. Su base epistemológica se asienta en la doctrina *postkantiana* o, en otros términos, se trata de una suerte de *racionalismo jurídico sistémico* –en el mal uso del término, ya que el racionalismo es una deformación de la *razón natural*–. Este sistema además se construye a partir de seres de razón, pues según el eximio filósofo francés Régis Jolivet, los define como: “No sólo estos objetos no son cosas, sino que ni siquiera son esencias auténticas, pues estas son la capacidad de existir realmente (*esse*)”. Es

verdad que la ley configura un modelo abstracto, es una realidad, aunque tomada como un *ente de razón puro* que no guarda adecuación con la realidad ni se vincula a los principios ontológicos que emanan de la realidad concreta. He aquí el grave peligro de las doctrinas modernas jurídicas. Santo Tomás de Aquino afirma en *De Veritate*: “una cosa no se dice verdadera sino en cuanto se adecúa al entendimiento” y, a su vez, el entendimiento debe tener plena correspondencia con la realidad –*adaequatio rei et intellectus*–. También afirma el aquinate, en referencia a Aristóteles: “lo bueno y lo malo están en las cosas y lo verdadero y lo falso están en la mente” (*De Veritate*, q. 1, a. 2, resp.). La ley como una creación puramente mental puede devenir en falsa al no ampararse en la realidad objetiva, y por ello Jolivet dice: “el ser de razón lógico (universales) entra en la categoría de las relaciones de razón, por cuanto significa esencialmente referencia a un ser real y no existe realmente sino por esa referencia”.

De ahí para que una ley sea *justa* en el pleno sentido de la palabra, debe respetar los principios de orden metafísico ordenadas al *ser-real*, puesto que no solo debe tener “lógica procedimental y sistémica” –como pretenden los positivistas– sino que debe guardar una “lógica con lo real”, o sea debe estar fundada en la *realidad*. Por el contrario, hoy la ley se circunscribe a seres de razón sin fundamento en la realidad: “y por tanto son puramente ficticios. Llámese seres de razón razonante, por oposición a los seres de razón propiamente dichos (seres de razón razonada), que tienen fundamento en lo real. El ser de razón razonante no tiene existencia objetiva, ni aun en el espíritu, sino en razón de sus términos –o reglas impuestas por un sistema de pensamiento–, y no puede formar un concepto” (Jolivet, 1957, p. 187). Esta última acepción parece adecuarse a la ley en los tiempos modernos y la ley 27.605 no escapa a tal circunstancia.

En relación al fundamento filosófico antes expuesto, con gran tino se cita a 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). Así pues, se desnaturaliza y relativiza la ciencia tributaria cuando se pretende llamar al tributo “Aporte Solidario y Extraordinario” en ignorancia de los principios constitucionales que rigen en materia tributaria. En este caso “aporte solidario” configura un aporte de tipo coactivo e impositivo más que voluntario apelando a la solidaridad del aportante. En consecuencia, el mal uso del lenguaje altera la realidad, los principios jurídicos y las instituciones de derecho. Esto implica, aún en una situación de emergencia, manipular el instituto tributario y afectar los principios de tributación como: el *derecho de propiedad* y el *principio de legalidad*. Empero, en el hecho sustancial la actora se vio perjudicada en su capacidad económica actual, pues todo tributo depende del requisito fundamental de aplicarse sobre una manifestación de riqueza, inexistente en el caso aquí tratado.

Cuestión aparte si existió o no **doble imposición**, tema no indagado en el fallo, aunque sí mencionado por la juzgadora. El “Aporte Solidario y Extraordinario” grava la totalidad de los bienes existentes en el país y en el extranjero al 18/12/20, incluidos los de la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales, o sea de los bienes también situados en el país y el extranjero, se determina a partir de una valuación

total del patrimonio por cada periodo fiscal y superado el monto mínimo establecido por la reglamentación se aplica dicho gravamen. Cabe destacar que la doble imposición tributaria según el maestro de derecho financiero Giuliani Fonrouge existe: “cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo periodo de tiempo” (Giuliani Fonrouge, 2004, p. 303). Es discutible si en razón de la emergencia financiera pueden coexistir dos tributos sobre una misma manifestación de riqueza, aunque en este caso se puede afirmar que los bienes de la actora se vieron virtualmente afectados por tres imposiciones: impuesto Solidario y Extraordinario, Bienes Personales y Ganancias, como ya se mencionó.

Sobre este último gravamen, dice el art. 5 de la ley al Impuesto a las Ganancias: “Son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma”. No incumbe en el presente trabajo indagar la cuestión de Ganancias en cuanto al tipo de manifestación de riqueza que grava como su naturaleza impositiva; sin embargo, en el caso concreto las tres imposiciones mencionadas afectan el patrimonio de la actora en su totalidad y, por consiguiente, los gravámenes no pueden ser absorbidos por la renta que producen los bienes, circunstancia contraria al art. 17 de la Constitución Nacional por afectación al derecho de propiedad.

Se menciona que el “Aporte Solidario y Extraordinario” no toma en cuenta el ingreso real y la existencia de utilidades efectivas, es decir se constriñe la *real capacidad contributiva* de la actora. Máxime, toda reglamentación legislativa debe avenir conforme a los derechos y garantías constitucionales para ser *razonable y justificada por los hechos*—realidad—. Precisamente el fallo toma la particularidad del caso y aprecia la proporcionalidad de la medida a fin de no afectarse el derecho de propiedad ni su confiscación, pues funciona como límite al poder tributario del Estado—legalidad, igualdad ante el impuesto o generalidad de la tributación y no confiscación— y por tanto ninguna ley infraconstitucional puede alterar tales principios de orden constitucional. Empero, la solución se emplea en función a la circunstancia particular del caso, analizando la situación económica de la parte actora y armonizando el hecho fáctico con las garantías constitucionales en materia tributaria. En otras palabras, es verificable la *iniquidad* del “Aporte Solidario y Extraordinario” cuando la ley abstracta se aplica al caso real.

También la ley en rigor—ley 27.605— establece distinciones arbitrarias y, en suma, viola la garantía de la igualdad en materia tributaria en el preciso momento que establece alícuotas diferenciales. De ahí surge que los cuadros del art. 4 y 5 respectivamente fijan diferentes porcentajes de gravamen, esto es, para los bienes situados en el exterior en caso de no verificarse su repatriación su alícuota será mayor. Por ello a idéntica capacidad contributiva, el sujeto pasivo que posea bienes en el exterior se somete a alícuotas mayores, pues, en realidad se trata de una falsedad, porque la ubicación de tales bienes no revela mayor capacidad contributiva. A partir de este distingo arbitrario, se vulnera el principio de igualdad en su doble aspecto: *igualdad ante la ley e igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas*. En el primero la ley tributaria debe asegurar un igual tratamiento en cuanto a la aplicación del impuesto. El segundo se concreta en el impuesto mismo, es decir como instituto financiero que se orienta al concepto de justicia en la tributación. En ambos casos, se debe

asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones (Giuliani Fonrouge, 2004, p. 295 y 297). La ley, por tanto, no puede contener distinciones arbitrarias en circunstancias análogas y gravar con una alícuota mayor a los argentinos cuyos bienes se sitúan en otros países, puesto que tampoco se manifiesta la *real capacidad contributiva* del contribuyente.

#### **4. Principios vulnerados**

Un repaso rápido permite verificar que la ley declarada inconstitucional, afecta, en primer lugar, el derecho de propiedad de la actora, pues en caso de aplicarse el tributo debía de descapitalizarse para afrontar su pago. En segundo lugar, atenta contra el principio de no confiscatoriedad –protegido en los arts. 4, 14, 17, 33 y 75, inc. 2 de la Const. nacional–, atento que el tributo no puede absorber una parte sustancial del capital de la actora, ya que en el caso concreto se verificó –en base a la pericial contable– que la ley no tiene en cuenta la rentabilidad real para afrontar el pago del impuesto. En tercer lugar, viola el principio de razonabilidad –art. 28, de la Const. nacional–, bajo tres aspectos: en lo *normativo* la ley operativa no guarda coherencia con los principios constitucionales en materia tributaria; en lo *técnico* no hay proporcionalidad entre los medios y fines que busca la ley; finalmente, en lo *axiológico* la ley es manifiestamente injusta, puesto que es contraria a la búsqueda de una justicia conmutativa a la luz del orden constitucional. Por último, es tajantemente contraria al principio de capacidad contributiva –arts. 4, 16, 17, 28 y 33 de la Const. nacional–, en el instante mismo que la actora no tiene un patrimonio apto en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto. Justamente, se afecta el capital sin tomar en cuenta el rendimiento anual que producen sus bienes.

#### **5. Consideraciones finales**

Por lo expuesto, cabe destacar la solidez del fallo al momento de analizar la situación particular de la actora y la realidad fáctica que demostró una rentabilidad negativa en el ejercicio 2020. En efecto, si se le hubiese aplicado el tributo objeto de reclamo, se le habría afectado una parte sustancial del patrimonio hasta llegar a la confiscación del mismo, lo cual, sin lugar a dudas, atenta contra el derecho de propiedad privada consagrado en la carta magna. Por otro lado, sobresale en análisis legal la evidente transgresión a los principios tributarios de raigambre constitucional. En ambos puntos se arriba a la conclusión que el “Aporte Solidario y Extraordinario” no se ajusta a derecho ni mucho menos tiene en cuenta las finalidades de la institución jurídica tributaria que encuentra su soporte en la Constitución Nacional.

#### **Referencias**

- Aquino, Tomás, *De Veritate*, Santiago de Chile, Editorial Universitaria, 1996.  
Bidart Campos, Germán, *Manual de la constitución reformada*, Bs. As., Ediar, 1996.  
Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, t. I, 9ª ed., Bs. As., La Ley, 2004.  
Jolivet, Régis, *Tratado de filosofía metafísica*, Bs. As., Ediciones Carlos Lohlé, 1957.



Nieto Guil, Ignacio A., *El mal llamado anticausalismo tributario desde el causalismo realista*, "Revista Oficial del Poder Judicial", vol. 15, n° 20, 2023, p. 113 a 126, <https://revistas.pj.gob.pe/revista/index.php/ropj/article/view/794>.

Sagüés, Néstor P., *Manual de derecho constitucional*, Bs. As., Astrea, 2007.

Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Bs. As., Astrea, 2016.

© Editorial Astrea, 2024. Todos los derechos reservados.

