



Expediente Número: CAF - XXXX/2021 **Autos:** Z.,
J. F. c/ EN - AFIP - LEY 27605 s/PROCESO DE
CONOCIMIENTO

Tribunal: JUZGADO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO FEDERAL 3 / SECRETARIA N° 6

Señor Juez:

Se corre nueva vista a este Ministerio Público, a fin de que me expida con relación al planteo de inconstitucionalidad efectuado por la actora en su demanda.

I.- La parte actora promueve demanda contra el Estado Nacional- AFIP- a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad de la ley 27.605.

II.- Preliminarmente, cabe recordar - como tiene dicho la CSJN- que no compete a los tribunales considerar la bondad de un sistema fiscal para obtener los recursos que necesita el erario público, ni decidir si uno es más conveniente que otro. En cambio, sólo le corresponde declarar si éste repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional (Fallos: 223:233).

De este modo, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades del Congreso





Nacional para crear gravámenes son amplias y discrecionales, de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerza es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 314:1293, considerando 5°, y sus citas). Por cierto, dichas atribuciones constituyen, por aplicación del principio de separación de poderes y de legalidad, un ámbito reservado al único departamento de gobierno que, de conformidad con la Constitución, se halla habilitado para ejercer tales facultades; esto es, el Poder Legislativo (Fallos: 155:290; 182:411; 294:152 y muchos otros).

Precisado lo anterior, me referiré en primer lugar a la cuestión planteada en torno a la naturaleza jurídica del Aporte, y el eventual agravio que ello provocaría sobre el principio de legalidad en materia fiscal.

En cuanto a ello, cabe señalar -siguiendo la jurisprudencia de la CSJN- que cuando la norma define un presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, da origen a la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero en las condiciones que establece el texto legal, tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado, justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le





otorga al Congreso, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia (Fallos: 318:676 y 337:388).

Sobre estas premisas, en cuanto al aludido principio de legalidad o reserva legal en materia fiscal y financiera, que surge del art. 4° de la Ley Suprema, se ha afirmado en reiteradas oportunidades que ninguna carga de las características antes reseñadas puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales. Esto es, que haya sido válidamente creada por el único Poder del Estado investido de tales atribuciones, que es el Legislativo (arg. Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366 y 263; 323:240, entre muchos otros).

Esto último implica que, en definitiva, se prohíbe al Poder Ejecutivo toda posibilidad de crear tales obligaciones, como las modificaciones de los elementos esenciales que la componen, es decir: el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329: 1554).

En razón de lo expuesto, se observa que la Ley N° 27.605 establece unilateralmente





una obligación de ingresar al erario público una suma de dinero, en las condiciones que establece su texto legal, y que a tales fines cumple con los recaudos mínimos antes señalados. Ello así, en la medida que regula cabalmente los referidos elementos esenciales de la relación jurídica, ya que determina los sujetos alcanzados por el Aporte, el presupuesto fáctico para su imposición, con sus respectivas exenciones (art. 2º y 3º), y las alícuotas aplicables para cada supuesto (arts. 4º y 5º).

De tal modo, no se verifica una transgresión al principio de legalidad fiscal que tiene su primer fundamento en el art. 4º de la CN.

III-En cuanto a la posible violación de la prohibición de doble imposición, cabe señalar que dicho principio no tiene raigambre constitucional, sino legislativa, por lo que su posible transgresión no puede acarrear la inconstitucionalidad del tributo, sino eventualmente su ilegalidad. Esto último, ya sea por violación del art. 9º de la ley de coparticipación federal (23.547) (cfr. Fallos: 316:2206, 321:2517 y 2501, 322:1245, 328:4198, 329:4266 y 783, y 330:2049, 336:1415 y 335:323, y “Transportes Automotores La Estrella S.A. c/ Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad”, 06/03/2012;





entre varios); o bien de convenios celebrados entre la República Argentina y otros Estados y aprobados por el Congreso Nacional (cfr. Fallos: 321:1031 y 340:644).

De este modo, como tiene dicho la CSJN, la doble imposición no importa por sí misma agravio constitucional (Cfr. Fallos: 217:189, 245:85, 249:657, 257:127, y más recientemente, Fallos 327:1729, del dictamen de la Procuración General al que remitió la Corte). Por lo que entiendo que un planteo de esa naturaleza no es hábil para declarar la inconstitucionalidad pretendida.

IV-En lo que respecta a la alegada violación del principio de igualdad ante la ley, y su particular aplicación en materia fiscal, resulta pertinente recordar que el artículo 16 de la Constitución Nacional establece que "[l]a igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

Al respecto, la CSJN ha dicho que la garantía de igualdad ante la ley radica en consagrar un trato legal igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias (Fallos: 16:118; 95:327; 117:22; 124:122; 126:280; 137:105; 138:313; 151:359; 182:355; 199:268; 270:374; 286:97; 300:1084, entre muchos otros). Sin embargo, ello no impide que el legislador





contemple de manera distinta situaciones que considere diferentes, en la medida que dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o disfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importe una ilegítima persecución de personas o grupos de ellas (Fallos: 115:111; 123:106; 127:167; 182:398; 236:168; 273:228; 295:455; 306:1560; 318:1256).

En lo que atañe puntualmente a la materia fiscal, el Máximo Tribunal ha dicho que el principio de igualdad no sólo exige la creación de categorías tributarias razonables (Fallos: 150:189; 160:247), sino que también veda, en términos generales, la posibilidad de unificar las consecuencias tributarias para situaciones que en la realidad son distintas (Fallos: 149:417; 154:337; 156:352; 184:592; 195:270; 209:431; 210:322; 234:568). En efecto, desde el punto de vista constitucional, hacer prevalecer el principio de igualdad supone reconocer que, en ciertas circunstancias, puede ser tan injusto imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación, como también gravar de distinta forma a quienes tienen iguales medios (Fallos: 342:411; 343:1688).





Por este motivo, la CSJN ha establecido que aquella garantía no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante las diversas circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración. En cambio, lo que estatuye ese principio es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas (Fallos: 115:111; 132:402 y 337:1464).

De tal modo, el establecimiento de clasificaciones y categorías para la percepción de los impuestos debe ser estrictamente compatible con este principio de igualdad. Ello no sólo a condición de que todos los que sean colocados en una clase o categoría reciban el mismo tratamiento, sino también -y en lo esencial- que la clasificación misma tenga razón de ser, esto es, que corresponda razonablemente a distinciones reales (Fallos: 200:424).

De esta manera, el principio analizado no prescribe una rígida igualdad, sino que entrega a la discreción y sabiduría de los gobiernos una





amplia latitud para clasificar los objetos de la legislación. Ello sin perjuicio de que el mero hecho de la clasificación no es bastante por sí solo para declarar que una ley no ha violado la garantía del art. 16. Es indispensable, además, demostrar que aquella se ha basado en alguna diferencia razonable y no en una selección puramente arbitraria (Fallos: 149:417).

Producto de todo lo dicho, en materia de igualdad el control de razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos, o se les aplican similares cargas. Se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que la componen, y observar si se excluye a alguien que debería estar dentro y recibir igual atención jurídica (Fallos: 337:1464).

Bajo las premisas expuestas, se observa que la Ley 27.605 crea una categoría, grupo o clasificación de contribuyentes, que enuncia principalmente en su art. 2º, y que el criterio para su agrupamiento no se inspira abiertamente en un propósito arbitrario o de mera hostilidad contra sus integrantes, sino en en una distinción real. Por cierto, se advierte que el parámetro para la creación de la clase contributiva radica en la





titularidad de los bienes en el país y en el exterior existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley, determinados de acuerdo con las propias disposiciones de la ley (cfr. art. 1º), cuando su valor exceda el monto allí previsto. Ello, además, conforme los criterios de residencia establecidos en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, al 31 de diciembre de 2019 (cfr. art. 2º).

De este modo, la categoría de contribuyentes creada por la Ley 27.605, y obligados en consecuencia al pago del Aporte, no impresiona como una clasificación irrazonable, caprichosa o basada en motivos que puedan considerarse sospechosos de discriminación en los términos del Derecho Internacional de los Derechos Humanos. Antes bien, se observa que el criterio para definir el grupo alcanzado por sus disposiciones es esencialmente objetivo, y radica en la titularidad de los bienes objeto del gravamen que superen el monto total estipulado. De tal modo, el criterio de agrupamiento es netamente patrimonial, y anudado en la manifestación de riqueza, lo que en definitiva constituye un criterio





de distinción real, relevante y razonable en materia fiscal.

Tampoco se advierten elementos que permitan afirmar que los propios sujetos colocados dentro de la categoría contributiva creada por la Ley 27.605 reciban un tratamiento diferenciado entre ellos, sobre la base de una distinción que pueda considerarse arbitraria, irrazonable, discriminatoria o ajena a criterios patrimoniales.

Por ello, considero que del texto de la Ley 27.605 no surgen elementos que permitan sostener que el Aporte allí creado instituye iguales consecuencias tributarias para situaciones que en la realidad son distintas, o que -contrario sensu- importa gravámenes distintos a quienes tienen iguales medios.

Así, el hecho de que el impuesto no se aplique con igualdad rígida para todas las personas física que residen y/o tienen bienes en el Estado Argentino, sino que a quienes verifican la titularidad de bienes allí indicada y por arriba del monto instituido, no implica por sí mismo una transgresión al principio de igualdad contributiva.

V-Por último, corresponde analizar el planteo de inconstitucionalidad del Aporte por presunta violación a los principios de inviolabilidad





de la propiedad, prohibición de confiscatoriedad y capacidad contributiva como soporte de validez de la carga tributaria.

Al respecto, debe recordarse que el art. 17 de la Constitución Nacional establece que “La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. (...) La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”.

Sobre esa base, si bien en sus comienzos la CSJN rechazó la posibilidad de que un tributo resultara inconstitucional por confiscatorio, al tratarse de un acto lícito del Estado que no podía ser confundido con la sanción prevista y prohibida por el art. 17 de la Constitución (“Faramiñán” Fallos: 105:501), luego admitió que un tributo válidamente dictado por el Poder legislativo podría, en algún caso concreto, absorber una porción sustancial del capital o de la renta alcanzados y perder en consecuencia -y en esa proporción- su validez constitucional En esa misma oportunidad, el Máximo Tribunal sostuvo que “las confiscaciones prohibidas por la Constitución son





medidas de carácter personal y de fines penales por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes (...) pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos pueda imponer el Congreso a los gobiernos locales” (cfr. Fallos: 335:1923).

A partir de ese momento, la CSJN sostuvo -por un tiempo- un criterio rígido o tasado, en razón del cual un tributo se consideraba confiscatorio e inconstitucional cuando absorbía más de la tercera parte del valor de los bienes transmitidos (Fallos: 211:1033, 234:129). Conforme esa pauta, la Corte fijó inicialmente un 33% como tope de la presión fiscal sobre la capacidad del contribuyente, más allá del cual estaría comprometida la garantía del art. Artículo 17 de la Constitución Nacional (Fallos: 318:676). En esa línea indicó que la confiscatoriedad se configuraba cuando se excede el tope del 33% tradicionalmente admitido en la presión fiscal (Fallos: 318:785).

Sin embargo, con posterioridad la Corte adoptó y consolidó un criterio más flexible y esencialmente casuístico, en virtud del cual se considera que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el





capital (Fallos: 314:1293; 322:3255; 328:4542; 332:1571; 341:581; 343:720; 344:1458; 345:1184). A tales fines, el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen, requiriéndose una prueba concluyente a cargo del actor (Fallos: 328:4542).

También advirtió que, en razón de las cambiantes circunstancias del país -e incluso bajo las mismas circunstancias-, la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite entre la confiscatoriedad y la no confiscatoriedad varíe en más o en menos, y que ese límite no es absoluto, sino relativo, variable en el tiempo y susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (cfr. 332:1571).

Además del criterio variable y relativo que ha de seguirse actualmente para juzgar -en cada caso- la existencia o no de confiscatoriedad, cabe reiterar también la importancia que a tales fines ha dado la CSJN a la actividad probatoria.

Por cierto, ha habido casos en los cuales la Corte no hizo lugar a la confiscatoriedad





alegada, por no contar con prueba concluyente de ello. Por ejemplo, ha rechazado la demanda por repetición por no haberse producido un peritaje contable, y no existir luego suficientes elementos de prueba para determinar si la aplicación de las normas tributarias en juego configuraba un supuesto de confiscatoriedad. En este sentido, señaló que frente a las rigurosas exigencias con que se ha rodeado la configuración de la confiscatoriedad como agravio constitucional -esto es, demostrar la absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital, y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del bien-, tal agravio no puede ser admitido teniendo como único medio de prueba la documentación confeccionada y presentada en forma unilateral por quien acciona, aunque ésta incluya un informe o certificación de contador público (Fallos: 333:631, y 334:474).

A partir de todo lo dicho, entiendo que corresponderá al Juzgado, de forma exclusiva, formar su convicción respecto de la prueba producida en autos, de conformidad con las reglas de la sana crítica (Art. 386 CPCCN), para verificar si concurre o no la absorción de una parte sustancial del patrimonio de la actora, y la





ausencia de una relación racional entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen; circunstancias que determinarían la eventual confiscatoriedad de la aplicación del Aporte, conforme el criterio jurisprudencial expuesto en el presente dictamen. Ello así, toda vez que resulta ajeno a este Ministerio Público Fiscal el tratamiento de un tema de índole procesal que concierne a la evaluación de extremos fácticos (conf. Dictamen PGN, in rebus: E. 558. XI, Originario, “Estado Nacional [Ministerio de Trabajo] el Misiones, Provincia de [Subsecretaría de Bienestar Social del Ministerio de Bienestar Social de la Mujer y la Juventud] s/ cobro de sumas de dinero”, del 24/9/10, L. 175 XXXV, Originario, “L.P., Viviana y otras c/ Buenos Aires, provincia de y otro s/ daños y perjuicios”, del 20/12/13, S.C., F. 609, LXXXVIII, Flores, Pedro Rolando c/ Tucumán, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios, del 28/5/14, entre muchos otros).

A tales fines, deberá considerar especialmente lo dicho por la CSJN en cuanto al requisito de una prueba concluyente, que no puede limitarse únicamente a aquella producida unilateralmente por la demandante.





Así, entiendo que VS deberá resolver la cuestión constitucional con arreglo a las pautas expuestas en el presente dictamen.

En los términos que anteceden dejo contestada la vista.

