

# Aporte Solidario de la Ley N° 27.605: su constitucionalidad

## Trabajo de Investigación Final

Carrera de Contador Público Nacional y Perito Partidor

Capello Pulisich, Bautista Juan;  
Reg: 30534; [bautista.capello@fce.uncu.edu.ar](mailto:bautista.capello@fce.uncu.edu.ar)

Freiberg, Erik German;  
Reg: 29958; [erik.freiberg@fce.uncu.edu.ar](mailto:erik.freiberg@fce.uncu.edu.ar)

Maldonado, Juan Francisco;  
Reg: 29550; [juan.maldonado@fce.uncu.edu.ar](mailto:juan.maldonado@fce.uncu.edu.ar)

Rodriguez Ceverino, Facundo Luis;  
Reg: 30121; [facundo.rodriguez@fce.uncu.edu.ar](mailto:facundo.rodriguez@fce.uncu.edu.ar)

Director: Cdor. Diego E. Burky

**Mendoza, 2023**

No hay, no puede haber buenas finanzas, donde no hay buena política.-  
Leandro N. Alem

## Resumen

El 11 de marzo de 2020, la Organización Mundial de la Salud (OMS) declaró la pandemia por el brote de SARS-CoV-2. Ese mismo día, por Ley N° 27.541 se declaró en la República Argentina la emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social.

En base a esta declaración, y a través de sucesivos decretos de necesidad y urgencia, el Poder Ejecutivo dispondría el aislamiento obligatorio que implicaría restricciones a la libre circulación de personas. Esto impactó negativamente sobre la actividad económica en general, implicando una disminución significativa en la recaudación de recursos por parte del Estado, lo que dificultó la ejecución del presupuesto 2020, y afectando seriamente a los trabajadores independientes e informales, que vieron mermada la posibilidad de mantener una fuente de ingresos.

En base a lo expuesto, es que el Congreso de la Nación sanciona con fecha 4 de diciembre de 2020 la Ley N° 27.605, que contiene una novedosa figura recaudatoria denominada *Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia*.

La finalidad del presente trabajo es analizar la constitucionalidad de esta figura, tomando como base la teoría tributaria, las finanzas públicas y las resoluciones emanadas de los organismos judiciales. Se analizará la Ley N° 27.605, la Constitución Nacional, la jurisprudencia y la doctrina, conjuntamente con las opiniones de organismos internacionales y los antecedentes de figuras recaudatorias de similar naturaleza existentes en nuestro país y en el resto del mundo.

Motiva la realización de esta obra el hecho que, desde su promulgación, la ley en cuestión ha recibido una serie de cuestionamientos y planteos por parte de analistas y contribuyente alcanzados, relacionados con la compatibilidad entre la inédita figura instaurada y las garantías constitucionales.

Palabras claves: Tributación - Contexto COVID - Grandes fortunas – Argentina - Impuesto a la riqueza - Aporte extraordinario – Constitucionalidad - Aporte Solidario

## Índice

	<b>Pág.</b>
<b>Introducción</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo I: Teoría Tributaria</b>	<b>3</b>
I. Noción de Estado y necesidad de financiamiento. Recursos del Estado	3
II. Tributos. Concepto. Clasificaciones	4
III. Principios tributarios	4
IV. Relación jurídica tributaria. Obligación tributaria. Elementos	5
V. Impuestos Patrimoniales	6
<b>Capítulo II: Contexto y Antecedentes</b>	<b>8</b>
I. Contexto macroeconómico argentino en pandemia	8
II. Contexto internacional	9
III. Antecedentes internacionales	10
IV. Antecedentes en la legislación nacional	10
V. Opinión de los organismos internacionales	11
<b>Capítulo III: Aspectos de la Ley N° 27.605</b>	<b>13</b>
I. Sujetos alcanzados	13
II. Concepto de residencia. Puntos de controversia	13
III. Formas de valuación	14
IV. Forma de liquidación del aporte. Alícuotas	15
V. Forma de cumplir con la obligación resultante	16
VI. Sistema de responsable sustituto	17
VII. La repatriación de bienes	17
VIII. El régimen informativo	18
IX. Destino de lo recaudado. Recursos con afectación específica	18
X. Naturaleza jurídica del Aporte Solidario	19

<b>Capítulo IV: La propiedad privada y el principio de no confiscatoriedad. La doble imposición</b>	<b>21</b>
I. El concepto de propiedad privada	21
II. Principio de no confiscatoriedad. Afectación de la propiedad privada	21
III. Doctrina de la Corte Suprema respecto a la confiscatoriedad	22
IV. La confiscatoriedad del Aporte Solidario. Análisis	22
V. Rol fundamental del perito contable	23
VI. Base de cálculo para el límite. Renta potencial y renta real	24
VII. La doble imposición	25
<b>Capítulo V: Los principios constitucionales en materia tributaria</b>	<b>26</b>
I. Principio de capacidad contributiva	26
II. Principio de legalidad	26
III. Principio de irretroactividad	28
IV. Principio de igualdad	30
V. Principio de generalidad. Principio de proporcionalidad	31
<b>Capítulo VI: Posibles caminos para los contribuyentes.</b>	<b>32</b>
I. Estadísticas recaudatorias y de cumplimiento	32
II. Las formas procesales	32
III. El recurso de amparo de la Ley N° 16.986	33
IV. Acción de certeza e inconstitucionalidad	34
V. Las medidas cautelares	34
<b>Conclusión</b>	<b>36</b>
<b>Bibliografía</b>	<b>38</b>

## Introducción

Los gobiernos para dar respuesta a los devastadores efectos económicos generados por las medidas sanitarias adoptadas como respuesta a la pandemia de SARS-CoV-2, y siguiendo recomendaciones de organismos internacionales tales como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y el Consejo Económico de la Organización de las Naciones Unidas, adoptaron medidas fiscales tendientes a asegurar los ingresos y promover la solidaridad, persiguiendo un recargo solidario que recayera sobre los contribuyentes con mayor capacidad contributiva.

Es en este sentido que se instaura el *Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia* (en adelante *Aporte Solidario*) a través de la sanción de la Ley N° 27.605, recurso recaudatorio destinado específicamente a paliar las dificultades generadas por los acontecimientos anteriormente expuestos.

La Ley N° 27.605 del *Aporte Solidario* fue sancionada por el Senado el 4 de diciembre de 2020, con carácter de emergencia y por única vez, vistas a un horizonte redistributivo. Este recaería sobre aquellas personas humanas y sucesiones indivisas cuyos bienes en su conjunto superaran los 200 millones de pesos. La fecha a considerar para la valuación de los bienes sería la de entrada en vigencia de la ley, es decir el 18 de diciembre de 2020.

Durante la sesión en la Cámara de Diputados de la Nación desarrollada el 17 de noviembre de 2020, se escucharon ponencias como la de la diputada nacional *Graciela Camaño*, quien sostenía: “*Este denominado aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia presenta algunos inconvenientes, tanto jurídicos como técnicos, que permiten sembrar dudas sobre su legalidad en el sentido de su constitucionalidad. Independientemente del nombre fraternal que se le ha colocado, su propia naturaleza y el articulado dan cuenta de que se trata de un impuesto...*”.

Por otra parte, la posición que predominó desde el oficialismo promotor de la sanción de la ley se vio plasmada y reflejada en la ponencia de la diputada nacional por Mendoza, *Marisa Uceda*, quien decía: “*...Si algo no tiene este proyecto es la intención de enfrentarse al tema o al debate de la doble imposición, básicamente porque estamos debatiendo un aporte que no podría significar la doble imposición con otro impuesto porque tiene una naturaleza jurídica distinta*”.

Tales posiciones dan cuenta anticipada de los hechos que se sucederían desde la entrada en vigencia de la ley. Las opiniones contrapuestas se referirían a la constitucionalidad de la figura recientemente instaurada, basándose principalmente los defensores de su constitucionalidad en el hecho de que no se trata de un tributo, y por tanto no serían de aplicación a esta los principios tributarios surgidos de nuestra Constitución Nacional, mientras que sus detractores fundaban sus pretensiones precisamente en la inconstitucionalidad de la figura por considerarla *in facto* de naturaleza tributaria.

La declaración de inconstitucionalidad supone una delicada y grave función a encomendar a un tribunal de justicia. Ha de acudirse a esta cuando la incompatibilidad sea absoluta y no exista otra forma de salvaguardar los derechos y garantías constitucionales. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se erige como intérprete final de la Constitución Nacional.

El control de constitucionalidad y convencionalidad es exigido tanto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación como por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos a partir del Pacto de San José de Costa Rica de 1980, y concierne a los jueces de cualquier fuero, jurisdicción y jerarquía, nacionales o provinciales.

En los capítulos siguientes se propone analizar pormenorizadamente tanto los fundamentos tributarios desde los que se fundaron las distintas posiciones a favor y en contra, como los desenlaces judiciales ocurridos en los múltiples casos que llegaron ante la justicia de la mano de aquellos contribuyentes reacios al pago de la nueva figura.

## Capítulo I: Teoría Tributaria

### I. Noción de Estado y necesidad de financiamiento. Recursos del Estado

*Atchabahian (2008)* define al Estado como la comunidad políticamente organizada, asentada sobre un territorio e integrada por personas ligadas a una autoridad pública por relaciones de subordinación y cuyo fin es el bien común. O en término materiales, como el conjunto de bienes logrados por la cooperación de todos los ciudadanos y que permiten a estos su propio perfeccionamiento.

Por bien común se entiende como el conjunto de condiciones de la vida social que hace posible a las asociaciones y a cada uno de sus miembros el logro más pleno y más fácil de la propia perfección. En pos de la satisfacción de las necesidades, los bienes deben ser equitativamente accesibles a todos los ciudadanos con el fin de asegurar igualdad de oportunidades.

Para el cumplimiento de su fin, el Estado realiza erogaciones en función de un plan de gobierno o presupuesto. Las funciones públicas, inherentes al mismo son ineludibles, constituyéndose en su razón de existir (de no cumplirse, el Estado desaparecería). Para el cumplimiento de sus fines el Estado requiere de recursos.

*Nuñez Miñana (1994)* señala que los recursos del Estado pueden provenir de diversos orígenes, como ser el precio de venta de bienes y servicios, tributo, crédito público, emisión monetaria, etc., y se dividen en:

- A. *Recursos Originarios*: Obtenidos por el Estado a partir del aprovechamiento económico de su propio patrimonio, como así también del ejercicio de actividades comerciales, industriales, mineras, agrícolas, ganaderas y bancarias entre otras. Ejemplo puntual de este tipo de recursos es el producto de las empresas del Estado, tales como YPF o Aerolíneas Argentinas, o del alquiler o ventas de tierras.
- B. *Recursos Derivados*: El Estado los detrae en forma coactiva del sector privado de la economía. Se caracterizan por su *origen legal*, al surgir de una norma legal validada por los preceptos constitucionales, por contar con un *fin público* al ser aplicados a los fines de financiar la actividad estatal, y una *coerción recaudatoria*, por ser de carácter obligatorio tanto para quien recauda como para quien paga.

El Gobierno Nacional cuenta con la facultad constitucional de imponer tributos para la obtención de recursos. En tal sentido, el artículo cuarto de la Constitución Nacional establece que “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que

*equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.”*

## II. Tributos. Concepto. Clasificaciones

Un tributo es la prestación obligatoria, comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio. Se sostiene en tres elementos fundamentales:

- Una *realidad económica anterior* al tributo (el objeto económico) independiente de la existencia de una ley.
- El *hecho imponible*, supuesto a cuya hipotética ocurrencia la ley atribuye efectos jurídicos (la obligación de ingresar el pago).
- Una *relación activa-pasiva* entre el fisco y el contribuyente, respectivamente.

Como se mencionara para la generalidad de los recursos derivados, los tributos son establecidos por ley, cuentan con una finalidad pública y su aplicación es coactiva. Por ser exigibles y no voluntarios, su incumplimiento es sancionable.

La clasificación más común sobre la que recaen los tributos los ordena según se trate de:

1. *Tasas*: Existe una actividad estatal materializada en la prestación de un servicio individualizado al obligado.
2. *Contribuciones*: Hay una actividad estatal que genera un especial beneficio al contribuyente.
3. *Impuestos*: La prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad relativa a él.

Tanto las tasas como contribuciones otorgan algún tipo de contraprestación directa por parte del Estado para con el contribuyente, mientras que en el impuesto la carga que recae sobre el sujeto obligado es independiente de toda actividad estatal directamente relativa a él.

Tal clasificación es relevante a los fines de este trabajo por la naturaleza ambigua de la figura bajo análisis. Como se analizará en capítulos posteriores, los contribuyentes recurrieron a la justicia alegando la naturaleza impositiva de esta figura, tornándose en motivo central de controversia.

## III. Principios tributarios

Todo tributo, sin distinción de denominación, se fundamenta en el poder de imperio del Estado y posee una estructura jurídica definida, ergo existe un presupuesto de hecho asumido por el legislador como determinante del tributo. El concepto de tributo obedece a una serie de principios jurídicos infranqueables, por derivar de la normativa legal. Tales principios cuentan

con rango constitucional en la pirámide normativa, pues surgen de la Constitución Nacional, y por tanto no hay ley posterior alguna que pueda eludirlos.

A lo largo de los capítulos siguientes se realizará una explicación sucinta de cada principio y se analizará, de corresponder, como se ve afectado cada uno de ellos ante la aplicación del Aporte Solidario, todo en base a la doctrina y a las sucesivas resoluciones judiciales.

#### IV. Relación jurídica tributaria. Obligación tributaria. Elementos

Para *García Vizcaíno (2019)* la relación jurídica tributaria se conforma de una multiplicidad de vínculos obligacionales entre el Estado, el contribuyente, responsables y terceros. Se integra por derechos y obligaciones que involucran a estos actores, acarreando consecuencias de distinta índole ante el incumplimiento de una determinada obligación.

Por su parte, la obligación tributaria es el vínculo jurídico por el cual un sujeto (deudor) se ve obligado a otorgar a otro que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidad de cosas determinadas por ley. El contenido de la misma, su *objeto*, es una obligación patrimonial de dar. Intervienen en ella como *sujeto activo* el Estado en sus tres niveles (nacional, provincial y municipal), siendo el órgano administrativo el interesado en perseguir el cobro. Como *sujeto pasivo* se posiciona el contribuyente, deudor de la obligación fiscal. Para que se configure la obligación debe producirse el hecho imponible, situación cuyo hipotético cumplimiento origina la obligación tributaria.

La ley fija quién será el obligado de ingresar el tributo. En términos económicos, el sujeto pasivo del impuesto puede ser una persona distinta al contribuyente, al atribuir la ley bajo determinados supuestos una actuación en sustitución del contribuyente principal.

En este sentido, la Ley N° 11.683 de Procedimiento Fiscal instituye en su artículo quinto los *responsables por deuda propia*, revistiendo tal carácter las personas humanas, personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no posean la calidad de personas jurídicas cuando las leyes tributarias las consideren unidades económicas para la atribución del hecho imponible y sucesiones indivisas.

Como responsables por el cumplimiento de deuda ajena, el artículo sexto de la misma ley menciona una multiplicidad de sujetos obligados ante el fisco, siendo el de mayor relevancia para el análisis que nos atañe el *responsable sustituto* que se verá obligado en la forma y oportunidad que fijan las leyes respectivas.

La obligación tributaria nace cuando se perfecciona el *hecho imponible*, esto es la situación de hecho prevista por la ley como determinante del gravamen en la que confluyen la configuración del hecho (*aspecto material*), su conexión con un sujeto (*aspecto subjetivo*), su

consumación en un momento fáctico determinado (*aspecto temporal*) y en un lugar determinado (*aspecto espacial*).

En detalle, los aspectos que deben confluir para la configuración del hecho imponible son:

- *Material*: es la ocurrencia del hecho en sí misma. Es un verbo: dar, hacer, transferir, entregar, poseer, obtener, etc. La hipótesis que el destinatario legal del tributo habrá de realizar o la situación en la que deberá encontrarse para hacer surgir la obligación.
- *Subjetivo*: la determinación del sujeto o los sujetos obligados, a quienes se le atribuyen las consecuencias del hecho imponible. Como se explicó precedentemente, puede coincidir en la persona que verifica el hecho imponible (contribuyente) u otra (responsable por deuda ajena).
- *Temporal*: momento en que, en pos de gravar la operación, el legislador considera que se realiza el acto.
- *Espacial*: lugar físico donde el destinatario legal del tributo conformará el hecho generador.
- *Cuantitativo*: consiste en el cálculo que surge en función de las condiciones definidas por el legislador, de multiplicar la base imponible por la alícuota. De tal cuantificación resulta el monto a ingresar al fisco.

## V. Impuestos Patrimoniales

El patrimonio es una de las formas de exteriorización de la capacidad contributiva que justifica la aplicación de cargas fiscales.

La capacidad contributiva se manifiesta para el Aporte Solidario a través del valor del conjunto de bienes del sujeto pasivo, es decir, su riqueza.

Existen dos tipos principales de tributos patrimoniales. Por un lado las formas puras, que recaen directamente sobre el patrimonio, como es el caso del extinto *Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las personas físicas y sucesiones indivisas*, y por el otro las formas impuras, que se perfeccionan al producirse la circulación o variación patrimonial, como el *Impuesto a la Transferencia de Inmuebles*.

Hay quienes sostienen que su aplicación directa sobre el patrimonio resulta un óbice para el desarrollo económico de las naciones. En la vereda opuesta se sitúan quienes lo entienden como la figura idónea para el desarrollo de un sistema más equitativo, arguyendo que un mayor patrimonio constituye una mayor capacidad económica y contributiva.

Lo cierto es que no sería la primera vez que el patrimonio se erige como índice de la capacidad contributiva de los sujetos, ni como base para el cálculo del monto a ingresar al fisco. A modo ejemplificativo, se enuncian a continuación figuras que comparten características similares a las de la figura bajo análisis y se aplican o se aplicaron en la República Argentina:

- *Impuesto sobre el Patrimonio Neto de las personas físicas y sucesiones indivisas* (ley sancionada en 1986 y derogada en 1991): Por medio de la Ley N° 21.282 se establecía por diez (10) períodos fiscales, un gravamen que recaía sobre el patrimonio neto al 31 de diciembre de cada año, integrado, total o parcialmente, por bienes situados en el país.
- *Impuesto sobre los Bienes Personales* (desde 1991): el impuesto que se aplica a los bienes situados en el país y el exterior existentes al 31 de diciembre de cada año, vigente desde la sanción de la Ley N° 23.966.
- *Impuesto sobre los Capitales* (ley sancionada en 1986 y derogada para ejercicios iniciados el 1° de enero de 1990): Se establecía por Ley N° 21.287 un impuesto sobre los capitales resultantes de los balances anuales.
- *Impuesto sobre los Activos* (1989): Por Ley N° 23.760 se establecía un impuesto aplicable sobre los activos resultantes al cierre de los tres ejercicios anuales iniciados a partir del 1° de enero de 1990, inclusive.

## **Capítulo II: Contexto y Antecedentes**

### **I. Contexto macroeconómico argentino en pandemia**

Las consecuencias provocadas por la pandemia sobre la población argentina fueron extensas. Desde el punto de vista económico, la crisis impactó en la oferta por el aislamiento social, en la demanda como consecuencia de los menores ingresos que generó la paralización de la actividad y financieramente a raíz de los problemas de liquidez por los que transitaron las empresas.

Las medidas de aislamiento adoptadas para combatir la pandemia de COVID-19 profundizaron la situación de vulnerabilidad social que nuestro país atravesaba. En respuesta, el gobierno adoptó políticas fiscales expansivas, siendo parte de ellas las medidas de transferencia de ingresos hacia los sectores más vulnerables, como el *I.F.E.* (Ingreso Familiar de Emergencia) y el *A.T.P.* (Programa de Asistencia al Trabajo y la Producción). A pesar de los esfuerzos realizados desde el Estado, en 2020 la pobreza alcanzó el 40,9%. Dos millones de argentinos cayeron bajo la línea de pobreza con respecto al año anterior.

Asimismo la pandemia repercutió negativamente en el consumo privado, la inversión y las exportaciones a pesar del sesgo expansivo que tuvo la política fiscal a lo largo del período. El PBI argentino de 2020 cayó por tercer año consecutivo en un 10% anual. Además, el crecimiento del gasto primario en un 17% y la reducción del ingreso real en un 14% ocasionaron que el déficit primario en 2020 fuera del 6,8% del PBI, situación que condicionó la aplicación de mayores políticas de bienestar y que resaltó la necesidad de obtener adicionales fuentes de financiamiento del gasto.

En lo que a financiamiento se refiere, sin acceso al crédito internacional y en plena reestructuración de la deuda externa, el gobierno tendió a financiar el paquete de medidas económicas y sanitarias a través de la expansión de la base monetaria. La fijación de un aporte extraordinario por parte del gobierno puede concebirse como consecuencia de la búsqueda de una alternativa a la emisión directa de dinero, la reducción de encajes bancarios y las bajas en las tasas de interés.

La población ocupada se vio disminuida en un 5,8% entre el cuarto trimestre de 2019 y el de 2020. El empleo asalariado no registrado se redujo en un 16,7%, el empleo por cuenta propia se incrementó un 9,5 %, mientras que el empleo registrado incrementó un 4%.

Como contracara a la recesión, la inflación se redujo por el enfriamiento de la economía de un 53% en 2019 a un 36% en 2020. Sin embargo, los niveles de precios aumentaron a partir de 2021, impulsados por la suba en los precios internacionales de los alimentos.

Pese a que el saldo comercial fue superavitario en 2020 debido a la recesión, las tensiones en el sector externo de la economía continuaron. El superávit comercial de bienes y servicios alcanzó el 3,1% del PBI, en un contexto en que las importaciones, por la caída en el nivel de actividad, disminuyeron un 21% y las exportaciones, por la menor demanda de los socios comerciales y la caída en los precios internacionales, bajaron un 19%.

Aún en un marco de restricciones regulatorias para acceder al mercado oficial de cambios para la compra de moneda extranjera, los tipos de cambio aumentaron y las reservas internacionales cayeron. La brecha entre la cotización paralela y el tipo de cambio oficial del dólar llegó a superar el 100%.

## II. Contexto internacional

En los Estados Unidos aparecieron grupos de multimillonarios que apuestan por la redistribución progresiva del ingreso, proponiendo una suba en las cargas tributarias a los ricos en pos de disminuir la desigualdad. Su convicción se motiva en el hecho de que la creciente concentración de riqueza atenta contra la convivencia democrática, considerando que esta peligra cuando un minúsculo grupo de multimillonarios destina ingentes porciones de dinero a la construcción de poder político que luego valdrá para el propio incremento de sus riquezas.

*Folco (2021)* señala en tal sentido que la administración del presidente Joe Biden promovió una reestructuración del sistema tributario que comprende un aumento de la presión tributaria sobre las rentas altas, favorecidas financieramente durante la pandemia, marcando una prioridad en su agenda política.

Algunos países implementaron medidas similares en las etapas iniciales de la pandemia, como España, que aumentó su tasa de *Impuesto sobre el Patrimonio Neto* del 2,5% al 3,5% en el tramo superior de su escala. Bélgica introdujo un impuesto recurrente del 0,15 % sobre la tenencia de cuenta de valores, que grava las cuentas con un saldo superior al millón de euros, siendo el primer período de referencia del 27 de febrero de 2021 al 30 de septiembre de 2021. Noruega y los Países Bajos implementaron un impuesto del 15% a las ganancias obtenidas con instrumentos financieros.

Si bien, al igual que la figura del Aporte Solidario instaurado en Argentina, mencionados tributos son excepcionales por la situación de pandemia, la mera existencia de estos sienta las bases de un nuevo debate respecto a la redistribución del ingreso a nivel mundial.

Quienes plantean la necesidad de un tributo de carácter permanente, señalan patrimonios que no paran de crecer exponencialmente desde hace décadas, en una dinámica que no se frenó ni siquiera en el marco de la crisis. Un informe del banco suizo UBS en conjunto con PriceWaterhouseCoopers (PwC) expone que en julio de 2020, después de cinco meses de pandemia, se generó un aumento de las personas consideradas “ultra ricas” (2189 personas con más de 1000 millones de dólares), cuya riqueza total superó los 10,2 billones de dólares, un 27% más que en 2017, cuando todas las estadísticas económicas a nivel global exponían la mayor crisis a nivel global desde el crack del 29’.

### III. Antecedentes internacionales

Si bien a lo largo del orbe han existido diversas propuestas que apuntaron a crear un impuesto de características similares, o en su defecto modificar impuestos patrimoniales existentes, no son muchos los países que cuentan con una figura de tales características. Un ejemplo de estos es Bolivia, que impuso en 2021 por vez primera el *Impuesto a las Grandes Fortunas (IGF)*, motivado por los estragos económicos de la pandemia y que también se vio fuertemente cuestionado en cuanto a su constitucionalidad. La recaudación como consecuencia del mismo ascendió a 234,3 millones de bolivianos, unos 34 millones de dólares, implicando más del doble de lo esperado por el gobierno.

En Francia, el *Impuesto de Solidaridad a la Fortuna (ISF)* fue creado en 1989, siendo de aplicación sobre las personas físicas y sociedades conyugales en base al valor de todos los bienes patrimoniales del sujeto. Se trataba de un impuesto progresivo en función del valor del patrimonio, el mínimo no imponible ascendía a 790.000 euros, aplicando escalas ascendentes por segmentos desde 0,55% hasta 1,80%. En el año 2018 se lo reemplazó por el *Impuesto a la Fortuna Inmobiliaria (IFI)*.

En Alemania se aplicó en 1991, el *Recargo de Solidaridad* con el fin de afrontar los costos de reunificación alemana (principalmente el desarrollo de la Ex-República Democrática Alemana), con una alícuota del 5,5% adicionada al impuesto sobre la renta, las ganancias de capital y los impuestos de sociedades. En noviembre de 2019, el parlamento alemán aprobó la eliminación para la mayoría de los contribuyentes. Los trabajadores con ingresos inferiores a 73.874 euros anuales dejaron de abonar el impuesto a partir de 2021, mientras que los asalariados con ingresos de hasta 109.451 euros al año pagaron una alícuota del 3,5% y aquellos con ingresos superiores a esa cifra abonaron una alícuota del 6,5%.

#### IV. Antecedentes en la legislación nacional

En momentos de gravedad se imponen medidas excepcionales. El derecho positivo argentino histórico señala la existencia de tributos para hacer frente a diversas crisis económicas, pudiendo citar el *Impuesto de Emergencia sobre los Activos Financieros* Ley N° 22.604 (B.O.: 09/06/1982); el *Régimen de Ahorro Obligatorio* Ley N° 23.549 (B.O.: 26/01/1988); el *Fondo Nacional de Incentivo Docente* Ley N° 25.053 (B.O.: 15/12/1988); la *Contribución Especial de Emergencia* en base al *Impuesto sobre los Capitales* Ley N° 23.764 (B.O.: 15/01/1990) y el *Impuesto sobre las Altas Rentas* Ley N° 25.239 (B.O.: 31/12/1999).

En nuestro país ya existió una figura similar a la analizada en este trabajo. La Ley N° 25.239 publicada el 31 de diciembre de 1999 estableció el *Impuesto de Emergencia sobre las Altas Rentas*, de aplicación por única vez a las personas humanas y sucesiones indivisas. Se gravaba con una alícuota del 20% del Impuesto a las Ganancias determinado por el período 1999, las ganancias netas que superaban los \$120.000 (tipo de cambio \$1 = USD 1). No era deducible ni constituía un crédito en el Impuesto a las Ganancias ni en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha validado la constitucionalidad de las mencionadas gabelas frente a las impugnaciones judiciales. En el caso “*Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición)*” (sentencia del 04/05/1995) se expresó que la obligación de ingresar al erario público una suma resultante del *Régimen de Ahorro Obligatorio* tiene por fuente un acto unilateral del Estado -justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional otorga al Congreso-, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece a esos efectos, de toda eficacia, reafirmando la doctrina sentada en “*Bombal, Domingo L. c/ Dir. Gral. Impositiva*” (sentencia del 31 de julio de 1952), por la cual se establece que: “*No es competencia de la Corte Suprema considerar la bondad de un sistema fiscal para buscar los tributos que necesita el erario público y decidir si uno es más conveniente que otro; sólo le corresponde declarar si repugna o no a los principios y garantías contenidos en la Constitución Nacional*”.

#### V. Opinión de los organismos internacionales

Algunos organismos internacionales se pronunciaron respecto a la necesidad de redistribuir recursos ante la grave situación de pandemia que afectó con mayor implicancia a los sectores de más carenciados.

El Fondo Monetario Internacional en su *IMF 2020 Annual Report*, recomendó la adopción de medidas fiscales que involucraran el aumento de las alícuotas para los tramos más altos de impuestos a las ganancias y bienes personales, como así también monitorear de cerca a los grandes contribuyentes en el cumplimiento de la presentación y pago de sus obligaciones. En informes emitidos por el organismo, se sostuvo que los gobiernos deberían considerar

aumentar impuestos sobre los individuos más ricos y menos afectados por la crisis con el fin de contribuir al pago de servicios críticos, como las redes de salud y de protección social.

El director del Departamento de Asuntos Fiscales del organismo, el portugués *Vitor Gaspar* sostuvo en el informe *La COVID-19 en América Latina y el Caribe* que “*en un contexto de pandemia es importante que aquellos que mejor estén contribuyan a compensar a los más vulnerables. Y eso es algo que se aplica tanto a título individual en nuestras sociedades como para la comunidad internacional en apoyo a los países pobres*”.

A su vez, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) emitió un informe acerca de las medidas impositivas impuestas a nivel mundial respecto a la pandemia del virus SARS-CoV-2 en el cual arriba a la conclusión que el principal objetivo de las medidas fiscales fue la obtención de fondos líquidos para aliviar a los sectores más afectados por los despidos, demoras en los créditos y pagos, dificultades del flujo de caja, quiebras, reducción en los ingresos de los grupos familiares y demás consecuencias del aislamiento obligatorio. Los cambios impositivos propuestos se caracterizaron por una mayor progresividad en la recaudación, enfatizando la necesidad de gravar con mayor fuerza a quienes más tienen.

## **Capítulo III: Aspectos de la Ley N° 27.605**

### **I. Sujetos alcanzados**

Entrando al análisis concreto que nos atañe, la Ley N° 27.605 establece que se encuentran alcanzadas por el Aporte Solidario todas aquellas personas humanas y sucesiones indivisas que posean una totalidad de bienes que exceda la cifra de \$200.000.000 (doscientos millones de pesos).

La ley clasifica a los sujetos y contempla dos situaciones:

- Personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, alcanzadas por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior (en adelante sujetos residentes).
- Personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior, alcanzadas por la totalidad de sus bienes situados en el país (en adelante sujetos del exterior).

### **II. Concepto de residencia. Puntos de controversia**

Para la determinación del *criterio de residencia* la norma adopta el criterio contenido en la Ley de Impuesto a las Ganancias, donde a grandes rasgos se consideran residentes a:

- Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativa o naturalizada, excepto las que hayan perdido la condición de residentes.
- Las personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país.
- Las personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan permanecido en el país con autorizaciones temporarias durante un período de doce meses.
- Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país, de acuerdo con los puntos precedentes.

Además, la Ley N° 27.605 considera como sujetos residentes a los efectos del Aporte Solidario a aquellas personas humanas cuyo domicilio o residencia se encuentre en “*jurisdicciones no cooperantes*” o de “*baja o nula tributación*”. Se introduce la nacionalidad del sujeto como criterio de vinculación entre el hecho imponible y este, y se determina la utilización del *régimen de responsables sustitutos* para el cumplimiento de la obligación.

Debe entenderse como “*jurisdicción no cooperante*” a aquellos países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información, así como aquellos que teniendo vigente tal acuerdo no cumplan efectivamente con el intercambio de información. Por otro lado, “*jurisdicciones de baja o nula tributación*” serán aquellos países, dominios, territorios, estados asociados o regímenes tributarios especiales que establezcan una tributación máxima a la renta empresaria

inferior al 60% de 25%, alícuota contemplada para las sociedades de capital en el inciso a) del artículo 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Un sujeto de nacionalidad argentina sin bienes en el país, con residencia fiscal en un país no cooperante, y cuyo patrimonio fuera de la República Argentina exceda los 200 millones de pesos, está obligado a liquidar e ingresar a través de la figura del responsable sustituto el Aporte Solidario por la totalidad de sus bienes situados tanto en el país como en el exterior.

### III. Formas de valuación

Para la valuación de bienes la ley remite al título VI de la Ley N° 23.966 de Impuesto Sobre los Bienes Personales t.o. 1997, con independencia del tratamiento que ante este último revistan tales bienes. Se imposibilita asimismo deducir mínimo no imponible alguno a la valuación resultante.

Los *bienes exentos* en bienes personales que se incluyen en la base de cálculo del Aporte son:

- Bienes amparados por el beneficio de la Ley N° 19.640 (área aduanera especial).
- Bienes inmateriales (como llaves, marcas, patentes y similares).
- Inmuebles rurales cuyos titulares sean personas humanas o sociedades indivisas sin distinción de destino o afectación.
- Títulos, bonos y demás emitidos por la Nación, provincias, municipios y CABA.
- Depósitos tanto en pesos como en moneda extranjera efectuadas en instituciones financieras y bancarias de nuestro país (plazo fijo, caja de ahorro, cuentas especiales de ahorro y otras que determine el BCRA).

En tanto los *bienes no computables* en bienes personales que se incluyen en la base de cálculo de Aporte son:

- Acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades.
- Participación en fideicomisos ordinarios (no financieros).

No deben considerarse para la valuación los *objetos personales y del hogar*, que en el Impuesto Sobre los Bienes Personales se calcula como el 5% sobre la suma del valor total de los bienes gravados situados en el país y el valor de los inmuebles situados en el exterior.

El tipo de cambio al 18 de diciembre de 2020, fecha de valuación de los bienes para el ingreso del Aporte Solidario, era de USD 82,64 y EUR 101,0274.

Para la valuación de *acciones o participaciones en el capital de sociedades*, los sujetos obligados podrán optar por una de las siguientes opciones para toda la tenencia accionaria o participaciones:

- La diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad al 18 de diciembre de 2020 conforme la información que surja de un balance especial confeccionado a esa fecha.
- El patrimonio neto de la sociedad que surja del último balance correspondiente al cierre del ejercicio anterior al 18 de diciembre de 2020, no siendo posible optar por esta cuando la incorporación de las acciones o participaciones sociales no arrojaran impuesto a ingresar, ni cuando el accionista, socio o partícipe hubiera modificado su participación entre la fecha del último balance y el 18 de diciembre de 2020, caso en que debe considerarse la participación a esta última fecha.

#### IV. Forma de liquidación del aporte. Alícuotas

Para su liquidación, la Ley N° 27.605 establece en su artículo cuarto las alícuotas a aplicar sobre los bienes situados en el país y los repatriados:

Valor Total de los bienes		Pagarán	Más el	Sobre el excedente de \$
más de \$	a \$			
\$0	\$ 300.000.000 inclusive	\$ 0	2,00%	\$ 0
\$ 300.000.000	\$ 400.000.000 inclusive	\$ 6.000.000	2,25%	\$ 300.000.000
\$ 400.000.000	\$ 600.000.000 inclusive	\$ 8.250.000	2,50%	\$ 400.000.000
\$ 600.000.000	\$ 800.000.000 inclusive	\$ 13.250.000	2,75%	\$ 600.000.000
\$ 800.000.000	\$ 1.500.000.000 inclusive	\$ 18.750.000	3,00%	\$ 800.000.000
\$ 1.500.000.000	\$ 3.000.000.000 inclusive	\$ 39.750.000	3,25%	\$ 1.500.000.000
\$ 3.000.000.000	en adelante	\$ 88.500.000	3,50%	\$ 3.000.000.000

En el caso de los bienes situados en el exterior, el artículo quinto detalla alícuotas más altas que las del artículo precedente:

Valor total de los bienes del país y del exterior		Por el total de los bienes situados en el exterior, pagarán el
más de \$	a \$	
\$ 200.000.000	\$ 300.000.000 inclusive	3,00%
\$ 300.000.000	\$ 400.000.000 inclusive	3,375%
\$ 400.000.000	\$ 600.000.000 inclusive	3,75%
\$ 600.000.000	\$ 800.000.000 inclusive	4,125%
\$ 800.000.000	\$ 1.500.000.000 inclusive	4,50%
\$ 1.500.000.000	\$ 3.000.000.000 inclusive	4,875%
\$ 3.000.000.000	en adelante	5,25%

#### V. Forma de cumplir con la obligación resultante

La Ley N° 27.605 bajo análisis dispone que tanto la aplicación, como la percepción y fiscalización del Aporte Solidario es responsabilidad de AFIP, facultándola para fijar las normas complementarias vinculadas a su recaudación y resultando de aplicación supletoria la Ley de Procedimiento Administrativo N° 11.683 t.o. 1998 y sus modificaciones, y el Régimen Penal Tributario del título IX de la Ley N° 27.430 y sus modificaciones.

Como fecha límite para la presentación de la declaración jurada e ingreso del saldo resultante se fijó por Resolución General (AFIP) 4930/21 el día 30 de marzo de 2021. Los sujetos alcanzados y en su caso los responsables sustitutos debían cumplir con la obligación hasta esa fecha, inclusive. Para el ingreso del saldo resultante, intereses y accesorios se determinó que debía realizarse por transferencia bancaria, no siendo de aplicación la compensación de obligaciones fiscales que surge de la Resolución General (AFIP) 1658 y sus modificatorias, por lo que no fue posible la utilización de saldos de libre disponibilidad para la cancelación.

El legislador ha mantenido el sistema de cuantificación de los impuestos nacionales contenido en el artículo 11 de la Ley N° 11.683 basado en la autodeterminación por el sujeto pasivo deudor a través de la presentación de la declaración jurada. Dicho de otro modo, se estipula que la determinación y percepción de los gravámenes se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establezca la AFIP. En este sentido, AFIP pone a disposición de los contribuyentes la forma de valuación de los bienes.

## VI. Sistema de responsable sustituto

Para aquellas personas humanas y sucesiones indivisas cuyo domicilio o residencia se encuentre en el exterior, el pago se realiza mediante el *sistema de responsable sustituto* establecido a través la Ley N° 11.683. Tal sistema consiste en el ingreso por parte de la persona humana o sucesión indivisa radicada en el país o de la explotación unipersonal ubicada en el mismo, que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes alcanzados por el Aporte que pertenezcan a los sujetos residentes en el exterior.

Según establece el Decreto (PEN) 42/2021, debe designarse sólo un responsable sustituto y no puede ser una persona jurídica. Solo podrán ser responsables sustitutos las personas humanas, explotaciones unipersonales y sucesiones indivisas.

La Resolución General (AFIP) 4930/21 determina el procedimiento formal para su designación. Se debe previamente gestionar el alta a través del servicio con clave fiscal “Sistema Registral”, menú “Registro Tributario”, opción “Relaciones”, debiendo ingresar a tal efecto una nueva relación seleccionando la opción “Responsable Sustituto Aporte Solidario”.

## VII. La repatriación de bienes

La Ley N° 27.605 define como *bienes repatriados* a las tenencias de moneda extranjera en el exterior, e importes generados por la realización de *activos financieros en el exterior* que representen como mínimo un 30% del valor total de dichos activos, que hubieran sido ingresados al país dentro de los 60 días, inclusive, contados a partir de la entrada en vigencia de la ley, ampliable por el Poder Ejecutivo en idéntico plazo, habiendo debido permanecer hasta el 31 de diciembre de 2021 depositados en una cuenta abierta a nombre del titular en entidades comprendidas en la Ley N° 21.526 (de entidades financieras), o afectados a alguno de los destinos fijados por el Poder Ejecutivo Nacional.

A su vez, se entiende por *activos financieros situados en el exterior*, la tenencia de moneda extranjera depositada en entidades bancarias y/o financieras y/o similares del exterior; participaciones societarias y/o equivalentes (títulos valores privados, acciones, cuotas y demás participaciones) en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior; derechos inherentes al carácter de beneficiario, fideicomisario (o similar) de fideicomisos (trusts o similares) de cualquier tipo constituidos en el exterior, o en fundaciones de interés privado del exterior o en cualquier otro tipo de patrimonio de afectación similar situado, radicado, domiciliado y/o constituido en el exterior; toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, valores representativos y certificados de depósitos de acciones, cuotapartes de fondos comunes de inversión y otros similares, cualquiera sea su denominación; créditos y todo tipo de derecho del exterior, susceptible de valor económico y cualquier otro que se prevea en el Decreto Reglamentario del Impuesto sobre los Bienes Personales.

De esta manera el Estado Nacional pasa a controlar los fondos repatriados por los contribuyentes, para los cuales ya se habrá determinado e ingresado el impuesto, afectando la posibilidad de disponer de los mismos durante un determinado período de tiempo. El derecho de propiedad en los términos constitucionales se vería vulnerado ante tal restricción a la libre disposición de bienes.

#### VIII. El régimen informativo

El régimen informativo contenido en la Resolución General (AFIP) 4930/20 constriñe a los sujetos que se detallan a continuación a informar con carácter de declaración jurada los bienes de su titularidad al 20 de marzo de 2022:

- Los sujetos alcanzados por el aporte.
- Los no alcanzados que al 31 de diciembre de 2019 contaban con un acervo de bienes valuados en una suma igual o superior a \$130.000.000, según la declaración jurada de bienes personales por ese período fiscal.
- Los sujetos no alcanzados que al 31 de diciembre de 2018 contaban con un acervo de bienes valuados en una suma igual o superior a \$80.000.000, según la declaración jurada de bienes personales por ese período fiscal.

Para la obligación de informar, se fijaron vencimientos entre 22 de marzo de 2021 y el 30 de abril de 2021, y debe instrumentarse a través del servicio “DDJJ Informativa - Aporte Extraordinario” en el sitio web de AFIP. Tiene como objetivo la obtención de datos y documentos que permitan al organismo recaudador detectar ardidés evasivos o variaciones patrimoniales que persigan eludir el pago, tal como habilita la Ley N° 27.605.

#### IX. Destino de lo recaudado. Recursos con afectación específica

Según surge del Decreto Reglamentario 1344/2007, constituyen *recursos con afectación específica* aquellos para los que la ley disponga que deban financiar gastos determinados. La figura analizada en este trabajo se erige como una de las excepciones que fija la Ley N° 24.156 de Administración Financiera a la prohibición de destinar el producto de rubros de ingresos con el fin de atender específicamente el pago de determinados gastos: el Aporte Solidario cuenta con afectación específica en función de ley especial.

Las disposiciones expresas de la Ley N° 27.605, encuadran al Aporte Solidario en esta categoría a raíz de que, con lo recaudado, se busca realizar los gastos pertinentes en pos de morigerar los efectos negativos producidos por la pandemia de COVID-19.

La norma fija porcentualmente el destino de lo recaudado:

- 20% con destino a equipamiento médico e insumos para la prevención y asistencia sanitaria.
- 20% con destino a subsidios a MiPyMES con el fin de sostener el empleo y remuneraciones de sus trabajadores.
- 20% con destino a las becas Progresar, gestionadas en el ámbito del ministerio de educación.
- 15% al Fondo de Integración Socio Urbana.
- 25% a programas y proyectos que apruebe la Secretaría de Energía de la Nación, de exploración, desarrollo y producción de gas natural.

#### X. Naturaleza jurídica del Aporte Solidario

Una de las controversias principales respecto al denominado Aporte Solidario versa en torno a la determinación del tipo de figura recaudatoria ante la cual nos encontramos, ya que de encuadrar en la categoría de tributo, debería obligatoriamente armonizarse con las normas y los principios constitucionales en materia tributaria cuya presunta vulneración ha sustentado las demandas judiciales promovidas por los contribuyentes.

Resulta fundamental identificar si el Aporte Solidario contiene connotaciones tributarias, en pos de analizar la constitucionalidad. Ha quedado expuesto que la intención de quienes propiciaban la aprobación del Aporte Solidario no era crear un “impuesto” sino un “aporte” sustentado en el principio de solidaridad. La decisión del legislador de denominar esta nueva figura de tal manera puede comprenderse como una jugada para eludir o relativizar los principios tributarios.

Si fuese necesario reforzar el concepto, podríamos agregar que tras la sanción de la norma, la Secretaría de Hacienda de la Nación, la Subsecretaría de Ingresos Públicos, la Dirección Nacional de Impuestos y la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, todas dependientes del Ministerio de Economía de la Nación, han sostenido en diversas resoluciones y dictámenes que el Aporte Solidario constituye un ingreso no tributario.

En *“Intra, Manuel Ulises c/ AFIP s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad” (sentencia del 08/08/2012)*, el magistrado plantea que los motivos de solidaridad que sostienen esta figura no hacen perder de vista el hecho que se trata de una exacción de carácter compulsivo, no voluntario, aproximándose más bien a la definición de tributo. Quienes sostienen que la figura legal instaurada constituye un nuevo y adicional impuesto, argumentan que de tratarse de un “aporte solidario”, esta no debería ser de aplicación compulsiva, sino que debería quedar librado al deseo de cada contribuyente en particular, el decidir si desea o no concretar su liquidación e ingreso.

Se hace notar la naturaleza tributaria al tratarse de una exacción de riqueza en cabeza del contribuyente. El hecho de que exista una obligación de otorgar una suma de dinero en caso de verificarse el presupuesto legal, desvinculado de cualquier provisión de servicio público o actividad estatal, hace presumir que la figura correcta (que buscó evadirse) es la de un tributo, la de un impuesto.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que *“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”*. Es decir, el título o nombre que el legislador le ha dado a la figura poco importa cuando la naturaleza de la figura encuadra en una categoría distinta (García Novoa, 2012).

Al prever la Ley N° 27.605 del Aporte Solidario la aplicación supletoria de las disposiciones de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Fiscal, y someterse a su régimen, se asume explícitamente como pauta de interpretación en materia impositiva el principio de realidad económica. Tal determinación, que surge del artículo primero de esta última, expresa concretamente que en la interpretación de las disposiciones de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica.

Aun cuando no sea considerado un tributo y fuera, en cambio, considerado un aporte o contribución de tipo coactivo, configura una carga pública monetaria de carácter económico, involucrando íntimamente el derecho de propiedad; por lo tanto el análisis mínimo involucra la afectación del principio de no confiscatoriedad, que se desarrolla en el capítulo siguiente.

## **Capítulo IV: La propiedad privada y el principio de no confiscatoriedad. La doble imposición**

### **I. El concepto de propiedad privada**

El derecho a la propiedad no es absoluto. Para nuestra Constitución Nacional ningún derecho lo es, y cualquiera puede ser limitado en función de las leyes que reglamentan su ejercicio. Un derecho ilimitado sería una concepción antisocial. Reglamentar un derecho es limitarlo, hacerlo compatible con la vida en comunidad y sus intereses superiores

En lo que compete al caso analizado en este trabajo, tal reglamentación no debe alterar el ejercicio del derecho de propiedad, pues también se establece en la Constitución Nacional que ningún habitante de la Nación puede ser arbitrariamente despojado de su propiedad, y solo puede ser privado de esta en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública debe ser calificada por ley y previamente indemnizada.

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre dispone que toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. Por su parte, la Convención Americana sobre los Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) establece que toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad, y que 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. Si bien existe una obligación general de contribuir, el aspecto de controversia aparece al intentar establecer hasta qué punto puede el Estado afectar la propiedad privada, invocando este deber.

### **II. Principio de no confiscatoriedad. Afectación de la propiedad privada**

La *confiscatoriedad* se configura cuando se produce la absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial del capital y/o de la renta que producen los activos. Debe garantizarse la propiedad privada, en consecuencia, ningún tributo debe abarcar una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta.

En su artículo 17 nuestra Constitución Nacional asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación: *“La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones... La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino...”*

La consecución de la afectación del derecho de propiedad se materializa mucho antes del punto en que la carga legal resulta desmesurada y se vuelve una “exigencia insoportable”, restringiendo el patrimonio del sujeto alcanzado de tal manera que vea imposibilitado el ejercicio sus actividades. Es errada la posición que permite la aplicación de las cargas hasta el extremo de acreditar que la misma compromete seriamente la existencia y/o calidad de vida y conlleva como consecuencia la frustración del ejercicio de los derechos fundamentales.

Tal criterio de empobrecimiento o aniquilación de capital no es el criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que en materia de impuestos patrimoniales considera necesaria para demostrar la afectación de la real capacidad contributiva del contribuyente una prueba que demuestre la magnitud de la absorción patrimonial considerada sobre la renta, beneficio o rendimiento obtenida por los contribuyentes y originada en los bienes sujetos a imposición.

### III. Doctrina de la Corte Suprema respecto a la confiscatoriedad

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha fijado el porcentaje del 33% como tope de validez constitucional. Para el cálculo, tal porcentaje debe aplicarse sobre la renta que el activo produce (y no sobre el capital, como se demostrará más adelante) calculada según el rendimiento normal medio de una correcta explotación. Si de la aplicación de la carga al caso particular se viera superado el monto resultante de aplicar tal porcentaje a la renta obtenida, la carga resultaría confiscatoria, violatoria del artículo 17 de la Constitución Nacional y debería ser declarada inconstitucional.

Esta doctrina ha sido aplicada por la Corte ante controversias relacionadas con distintos tributos. Específicamente en el caso del Impuesto a las Ganancias, el Máximo Tribunal se pronunció en el precedente “*Candy SA c/ AFIP y otros s/ amparo*” (sentencia del 03/07/09) respecto a los efectos confiscatorios de la inaplicabilidad de las normas de ajuste por inflación contenidas en la ley del impuesto, incluyendo al gravamen dentro del menú de gabelas que bajo determinadas circunstancias se declaran confiscatorias. En esa oportunidad, la Corte declaró la irracionalidad del Impuesto a las Ganancias que, por la no aplicación del ajuste por inflación, absorbía el 62% de la renta impositiva y el 55% de las utilidades contables, ambas ajustadas por inflación.

### IV. La confiscatoriedad del Aporte Solidario. Análisis

La alícuota máxima del Aporte Solidario alcanza 3,5% para bienes situados en el país y 5,25% para bienes situados en el exterior. Recae sobre los activos, sin admitir la deducción pasivos (ej. créditos hipotecarios y otras deudas), ni permitiendo exenciones, alcanzando inmuebles rurales, maquinaria, instalaciones, plazos fijos en el país, títulos públicos argentinos, entre otros, sin discriminación alguna entre capital productivo o especulativo, ni consideración de ganancias o pérdidas.

Si además, a la tasa efectiva se adiciona la de bienes personales y los bajos o nulos rendimientos del año 2020, pericia contable mediante, resultaría muy factible probar con suficiente certeza la afectación al principio constitucional de no confiscatoriedad.

En el análisis del caso concreto *“Intra, Manuel Ulises c/ AFIP s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad”*, el juez indicó que de la pericia contable surgía un importe a ingresar por el contribuyente en concepto de Aporte Solidario que ascendía a \$7.722.357,31, mientras que la renta total obtenida por el contribuyente en el año 2020 ascendía a \$6.508,94, destacando el hecho que no había cobrado dividendos ni honorarios al directorio por su participación en dos sociedades anónimas. Por lo tanto, el Aporte Solidario representaba el 118.658,78% de la renta total obtenida por el contribuyente en el año 2020.

Si a eso se sumaba el Impuesto sobre los Bienes Personales del período 2020, con el cual el Aporte Solidario reviste analogía, el porcentaje que sería absorbido por la sumatoria entre ambas figuras sería del 155.326,59% de la renta total del actor durante el año fiscal 2020. En consecuencia, el juez entendió que el Aporte Solidario resultaba manifiestamente confiscatorio e inconstitucional por configurarse la absorción de una parte sustancial de la renta del contribuyente.

Como argumento opuesto por el fisco, surge de *“Goitia, Jorge Alberto c/ Estado Nacional – Poder Ejecutivo Nacional -Administración Federal de Ingresos Públicos s/ acción mere declarativa de inconstitucionalidad” (sentencia del 08/08/2022)* que el Aporte Solidario se calcula sobre el patrimonio y no sobre la renta que producen los activos, y por lo tanto el porcentaje de confiscatoriedad no debería calcularse sobre esta última sino sobre el mismo capital.

En este otro caso del contribuyente *Jorge Alberto Goitia*, el fisco pretendía exigir el pago del Aporte Solidario por \$37.008.188,08. De la prueba pericial surgió que la renta total obtenida por el actor para el año fiscal 2020 ascendió estimativamente a \$50.850.915,32, absorbiendo la pretensión del fisco aproximadamente el 73% de los ingresos obtenidos por la parte actora en el 2020. De incluirse en el escenario la incidencia sobre el resultado del Impuesto sobre los Bienes Personales, tal porcentaje alcanzaría el 96% de los ingresos obtenidos por la actora en el 2020.

#### V. Rol fundamental del perito contable

Para determinar si una carga pública afecta desfavorablemente la propiedad privada, el juez requiere indefectiblemente de una prueba concluyente a cargo de la parte actora que evidencie la confiscatoriedad. La misma consiste en un *peritaje contable*, elemento indispensable para el progreso de las acciones de inconstitucionalidad.

Los resultados primigenios de las acciones judiciales planteadas fueron adversos a las expectativas de los contribuyentes, como consecuencia de las equívocas vías judiciales elegidas. Al ser estas vías expeditas, obtuvieron resolución con mayor celeridad, impactando con fuerza en la prensa. Sin embargo en tales procesos, como es el caso de las acciones de amparo, no se admite generación de pruebas, por lo que los jueces no podrían haberse expedido en ningún caso respecto a la confiscatoriedad en la aplicación concreta del Aporte Solidario.

No puede afirmarse concluyentemente que el Aporte Solidario es inconstitucional *per se*, sino que debe analizarse el efecto que su aplicación manifiesta sobre el capital de cada contribuyente en particular, tornándose fundamental el rol del perito contable. La prueba pericial contable aparecerá únicamente en los procesos donde la decisión última del juez se base en el análisis pormenorizado de los hechos a través de las pruebas generadas, como sucede en los procesos de conocimiento.

Para dar sustento a los números en los casos analizados se siguió el criterio establecido por la Corte Suprema que recepta como suficiente la sumatoria de la prueba originada de una certificación o informe preparado por la actora sobre la base de sus estados contables conjuntamente con documentación respaldatoria y prueba pericial contable coincidente.

En base a tales pruebas, el juez de los casos *Goitia e Intra* concluyó que la aplicación del Aporte Solidario al caso particular conculcaba la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada y resultaba confiscatorio, al provocar una manifiesta e inadmisibles absorción de la renta y del patrimonio, ya gravados por el Impuesto sobre los Bienes Personales e Impuesto a las Ganancias. Los límites razonables de la imposición se veían sobrepasados, así como desnaturalizado el derecho de propiedad de la parte actora, resultando en una carga desmesurada a los ojos de la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

#### VI. Base de cálculo para el límite. Renta potencial y renta real

Nuestro sistema jurídico es solícito en proteger al contribuyente de la descapitalización. El capital debe tratarse de tal manera que no sufra mermas que, con el tiempo y tras sucesivas producciones de renta, lo lleven a un desgaste o aniquilamiento. Los fondos públicos han de obtenerse de la utilidad de los fondos privados, no de los fondos en sí pues se empobrece a los particulares, cuya riqueza colectiva forma la riqueza de la Nación. De esta forma se puede consumir la renta sin que desaparezca.

Si bien para el cálculo del monto a ingresar en concepto de Aporte Solidario ha de tomarse el conjunto de bienes del contribuyente, este pagará el importe resultante con la renta obtenida en el año 2020. De ignorar tal concepto de renta obtenida se estaría habilitando fácticamente que el contribuyente se desprendiera de parte de su capital para el pago del Aporte Solidario. El principio rector indica que no debe afectarse la capacidad productiva de la fuente, debiendo evitarse llevarla al desgaste o aniquilamiento.

El porcentaje de confiscatoriedad debe ser calculado sobre la renta que producen los activos y no sobre el capital, por el *principio de conservación de capital*. Se argumentó en “*Goitia, Jorge Alberto c/ Estado Nacional – Poder Ejecutivo Nacional -Administración Federal de Ingresos Públicos s/ acción mere declarativa de inconstitucionalidad*” que, de ser calculado sobre el capital, se estaría admitiendo que en tres años consecutivos el Estado obligue al contribuyente a liquidar el 99% de su patrimonio, lo cual resulta inadmisibles por demás.

Para el cálculo del límite porcentual surgen dos líneas claramente diferenciadas. En primer lugar, la postura acuñada por los contribuyentes y ratificada por la justicia es la que sostiene que el porcentaje debe aplicarse sobre la renta actual y real. En este caso, debería tomarse como base de cálculo la renta obtenida durante el 2020. Por otro lado, el fisco ha planteado que el porcentaje debe aplicarse a la renta potencial, es decir a los frutos que surgirían de la efectiva explotación a niveles que alcanzaran las potenciales posibilidades de producción. En este segundo supuesto, se supone que no se encuentra inhabilitada la posibilidad de generar ingresos periódicos futuros, aunque al momento de medición estos ingresos no existan. Se entiende que el *principio de conservación del capital* podría verse vulnerado en esta última postura.

## VII. La doble imposición

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha manifestado en reiteradas ocasiones que la *doble o múltiple imposición* no es por sí misma causal de inconstitucionalidad, en la medida que cada uno de los tributos en boga hayan sido creado por entes políticos con competencia para ello.

La circunstancia de que existan dos tributos superpuestos no sería por tanto un hecho cuestionable judicialmente, en tanto y en cuanto no exista una manifiesta desproporción, ni se vea afectada una porción sustancial de la renta del actor resultando confiscatoria. En consecuencia, debe analizarse la acción concurrente de las cargas implicadas.

Si bien la doble imposición no se encuentra legalmente prohibida, se trata de un efecto indeseado en todo sistema tributario, y desaconsejado abiertamente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la comunidad fiscal internacional.

En nuestro sistema existe un tributo de similares características al Aporte Solidario, es el Impuesto sobre los Bienes Personales creado por la Ley N° 23.966. Comparadas, hay analogía en lo que hace a la esencia de ambas figuras. El hecho imponible para ambos resulta prácticamente idéntico, configurándose en la titularidad de bienes existentes a una fecha determinada.

El Aporte Solidario toma la estructura del citado impuesto, pero ensancha la base imponible al suprimir cualquier posibilidad de exención o deducción y elevar las alícuotas. Se trata de una figura incluso más gravosa, pues no admite deducción de mínimo no imponible alguno. Tampoco considera el tratamiento que los bienes alcanzados revistan frente a ese gravamen más que para la valuación de los activos. Es decir que el Aporte Solidario grava la totalidad de la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales y adicionalmente todos los bienes exentos, desgravados y deducibles en este.

## **Capítulo V: Los principios constitucionales en materia tributaria**

### **I. Principio de capacidad contributiva**

Cada habitante debe recurrir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su *capacidad contributiva*. Se refiere a la aptitud económica de los sujetos para afrontar las obligaciones tributarias, y se erige como punto de partida para fijar la carga impositiva o como límite de la potestad tributaria.

Se mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios). Los tributos deben fijarse en función de la capacidad contributiva, en correspondencia con el tamaño del patrimonio, la cuantía de las ganancias y/o los consumos de las personas.

La titularidad del conjunto de todos los bienes, dimensionado como la cuantía de los activos que integran el patrimonio, se erige a los fines de la Ley N° 27.605 como índice de la riqueza del sujeto, y por lo tanto, de su capacidad contributiva. Este es aún más intenso que la adopción del patrimonio como indicativo, pues a diferencia de este, no considera los pasivos de la persona, desdeñando la verdadera dimensión de la riqueza al ignorar que el sujeto haya tomado deuda para obtener sus bienes, de ser el caso.

Al no contemplar ningún pasivo y/o deuda, no se está midiendo la verdadera riqueza del sujeto. En cambio se está midiendo la tenencia de bienes, lo cual conculca con el ya existente Impuesto sobre los Bienes Personales como se explicitó cuando se analizó el problema de doble imposición, en el capítulo anterior.

Frente a la falta de contemplación de las deudas en las bases imponibles determinadas por el legislador también los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad se verían afectados. Al no considerarlas, se ignoran las diferentes situaciones patrimoniales y la real capacidad económica de los contribuyentes, gravándose por igual a sujetos que pueden encontrarse en condiciones disímiles.

### **II. Principio de legalidad**

El tributo reconoce como única fuente la ley, en la que debe preverse el hecho específico que de acontecer, origina el mismo. Por "ilegítimo" sólo puede considerarse un proceder contrario a la ley o el derecho. Corresponde a la ley definir los *elementos del tributo*, esto es el hecho imponible, la determinación del sujeto activo y sujeto pasivo, el objeto y la alícuota.

No hay tributo sin ley. Así se consagra en el artículo 19 de nuestra Constitución Nacional: *“Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”*. Asimismo, el artículo 52 fija expresamente a la Cámara de Diputados como cámara iniciadora de proyectos que versen sobre este tema: *“A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.”*

El artículo primero de la Ley N° 27.605, al disponer la creación de la figura del Aporte Solidario, señala el carácter de *emergencia* y *por única vez*. Es de emergencia por la vinculación íntima de la figura con la coyuntura económica, desencadenada a raíz de la emergencia sanitaria. Es por única vez al ser instaurado por un único ejercicio fiscal.

Aun siendo por única vez, si la figura analizada en este trabajo fuera prorrogada en años sucesivos, no sería una circunstancia novedosa para nuestro ordenamiento. La prórroga mediante sanción de ley ulterior se ha visto, entre otros, en el caso del Impuesto sobre los Bienes Personales. En su texto legal se establecía primigeniamente un límite temporal de nueve períodos fiscales, siendo en la realidad tal límite superado ampliamente por las sucesivas prórrogas otorgadas por el legislador.

Reparar en tales conceptos cobra relevancia ante el análisis de las potestades otorgadas constitucionalmente para la fijación de tributos. La Nación se ve limitada a aquellas facultades expresamente delegadas, correspondiendo a las provincias todas las no delegadas. El artículo 75 de nuestra Constitución Nacional estipula que corresponde al Congreso de la Nación Argentina *“Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan....”*

Los recaudos lexicológicos introducidos en el texto de la Ley N° 27.605 se observan también en otras leyes tributarias a las que se pretendió dar legitimidad constitucional, cumpliendo formalmente con la cláusula citada en el párrafo precedente. Es el caso de la Ley de Impuesto a las Ganancias, contribución directa que se declara de emergencia en el texto legal, o del otrora Impuesto al Patrimonio Neto, al que se otorgaba el carácter de emergencia y se fijaba su aplicación por diez período fiscales a partir del 31 de diciembre de 1975.

No se advierte que, al perseguir el cobro del Aporte, el organismo fiscal haya actuado fuera de las facultades atribuidas por el Poder Legislativo. De corresponder los términos, el Estado en uso de su potestad tributaria, a través del Congreso de la Nación ha dictado la ley tributaria que establece la gabela bajo análisis. No se da lugar a entender que estemos ante una figura que escape al principio de legalidad.

### III. Principio de irretroactividad

El artículo 7 del Código Civil y Comercial de la Nación reza: “*A partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones jurídicas existentes. Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.*”

Gran parte de la doctrina sostiene que el principio de legalidad no se agota en el hecho que no puede haber impuesto sin ley, sino que también la ley debe ser anterior o preexistente al tributo. Se ha sostenido que sólo se cumple con el principio de legalidad cuando el particular conoce de antemano su obligación de tributar y los elementos de mensuración. No obstante, se admite que pueda afectar consecuencias aún no producidas al momento de su entrada en vigencia.

A la hora de analizar la vigencia de las normas tributarias en el tiempo, es importante tener en cuenta la distinción entre:

- *Retroactividad genuina o propia*: se da cuando la ley nueva alcanza hechos ocurridos en el pasado (situaciones que se han configurado en su totalidad antes de su entrada en vigencia).
- *Retroactividad no genuina o impropia o pseudo retroactividad*: la ley nueva es aplicada a situaciones o relaciones jurídicas actuales, no concluidas al momento de su entrada en vigencia.

Existen posibilidades de aplicación retroactiva de la ley. Si bien la situación ideal es aquella en que la ley es preexistente a los hechos sobre los cuales se va a aplicar, el Congreso de la Nación puede sancionar leyes tributarias retroactivas siempre que no se afecte la garantía constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada.

Es menester analizar si se está gravando una manifestación de riqueza (una capacidad contributiva) actual o pretérita, considerando la temporalidad como elemento indispensable para determinar la legalidad de toda carga. Si un hecho no es imponible conforme a la ley fiscal vigente al tiempo de producirse, hay derecho adquirido a quedar libre del pago de la obligación fiscal resultante de este hecho.

La Ley N° 27.605 establece una *cláusula anti elusiva*, que faculta a la AFIP a disponer el cómputo, a los efectos de la determinación del Aporte Solidario, de las variaciones operadas en los bienes ocurridos durante los 180 días inmediatos anteriores a la fecha de su entrada en vigencia, siempre que se presuma un ardid evasivo. Se abre la posibilidad al Aporte de alcanzar un hecho anterior a la entrada en vigencia de la ley y, al mismo tiempo, de gravar una capacidad contributiva extinta a esa fecha.

Es importante considerar que conforme datos proporcionados por la propia AFIP, el 77% de los bienes alcanzados se encuentran valuados en dólares, de manera que la sola diferencia de cambio entre el momento de la valuación de los activos (hasta 180 días hacia atrás desde la vigencia de la ley) y el momento de la sanción de la ley, arroja diferencias sustanciales.

Por otro lado, la misma ley menciona en su artículo segundo que el sujeto del Aporte (el ser residente en el país o en el exterior) se rige por los criterios de residencia de la Ley de Impuesto a las Ganancias al 31 de diciembre de 2019. Los efectos de la ley se proyectan hacia situaciones jurídicas pasadas, fijando un criterio de residencia pretérito que atenta contra el principio de irretroactividad de la ley.

El hecho imponible se fijó con la tenencia de bienes al 18 de diciembre de 2020, mientras el criterio de residencia y con ello la conformación de la masa de bienes alcanzados, con fecha 31 de diciembre de 2019. A raíz de ello, aquellas personas que hubieran perdido su residencia fiscal con posterioridad a esta última fecha y cuya totalidad de bienes superaba el mínimo exento a la fecha de entrada en vigor de la ley, tributarían como residentes del país: por la totalidad de sus bienes. Y aquellas que la hubieran obtenido en análogas condiciones tributarían como residentes en el exterior, únicamente por sus bienes situados en el país.

La Corte Suprema de la Nación resolvió una controversia de similares características a la planteada en “*Marta Navarro Viola de Herrera Vegas v. Nación Argentina (Dirección General Impositiva)*” (sentencia del 19 de diciembre de 1989), donde se cuestionaba la constitucionalidad del impuesto de emergencia sancionado en junio de 1982, que gravaba por única vez los activos financieros existentes al 31 de diciembre de 1981. Los hechos versaban en que la actora había donado a una fundación, con fecha 5 de junio de 1982, acciones de dos sociedades anónimas que poseía al 31 de diciembre de 1981. Por su parte la *Ley de Impuesto a los Activos Financieros* había sido sancionada el 9 de junio de 1982. La accionante incluyó las referenciadas acciones en la base de cálculo del tributo, que ingresó oportunamente, interponiendo *a posteriori* el pertinente reclamo de repetición.

El tribunal enmarcó como objeto de pronunciamiento el resolver si el Impuesto sobre los Activos Financieros se tornaba inconstitucional en los supuestos en que 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 el impuesto reclamaba la existencia de una manifestación de riqueza o de capacidad contributiva actual, 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*”.

#### IV. Principio de igualdad

El artículo 16 de nuestra Constitución Nacional establece que “*Todos sus habitantes son iguales ante la ley,...*” y “*La igualdad es la base del impuesto*”. El impuesto se funda en la capacidad contributiva, por lo que deben existir tributos similares en tanto y en cuanto esta sea igual. Ello implica tributos iguales entre personas que se encuentren en un mismo rango de capacidad contributiva, debiendo fundarse las diferencias en que esta sea distinta.

No se trata de una igualdad numérica, sino para los semejantes. No es un criterio absoluto, sino relativo. Se asegura igual tratamiento a quienes se encuentran en análogas condiciones, sin distinciones arbitrarias de ningún tipo.

Se compone de dos aristas. Por un lado la *equidad horizontal*, implica que en igualdad de condiciones debería soportarse idéntica carga fiscal. Por el otro lado la *equidad vertical* supone que en disparidad de condiciones la carga debería soportarse en disímiles proporciones. En pos del cumplimiento de estos preceptos es que aparece la aplicación de tasas progresivas.

Se planteó por parte de algunos contribuyentes que la aplicación de alícuotas diferenciales en función de la ubicación de los bienes era arbitraria y por tanto transgresora del principio de igualdad. Frente a idéntica capacidad contributiva, el sujeto que posea bienes en el exterior se encuentra sometido a alícuotas mayores. Quienes objetaron tal diferenciación sostuvieron que la ubicación de los bienes no es pauta razonable para establecer una diferencia de tal magnitud, considerando que el mismo no es indicativo de la riqueza del sujeto alcanzado.

Si bien el lugar de ubicación de los bienes no revela *per se* una mayor capacidad o valor económico, la garantía de igualdad consiste en aplicar la ley a todos los casos según sus diferencias constitutivas. Como bien se aclaró, no se trata de igualdad absoluta o rígida, sino de 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, empero no es óbice cuando el legislador busca establecer distinciones valederas entre supuestos que estime diferentes o que obedezcan a una objetiva razón de discriminación.

#### V. Principio de generalidad. Principio de proporcionalidad

El sistema tributario debe abarcar íntegramente las distintas exteriorizaciones de la capacidad contributiva, debe ser general, comprendiendo a todas las categorías de personas y/o bienes, y no solo una parte de ellas. No se admite que se grave una parte de la población en detrimento de otra.

Además, la fijación de las contribuciones concretas sobre los habitantes de la Nación ha de ser en proporción a la exteriorización de su capacidad contributiva. Tal proporcionalidad debe entenderse como una proporcionalidad “graduada”, siendo razonable que paguen más quienes poseen un patrimonio más grande, obtienen mayores rentas y/o generan mayores consumos

El principio de proporcionalidad surge del ya citado artículo 4 de nuestra Carta Magna: *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado... de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General”*

La Ley N° 27.605 establece que, para bienes situados tanto en el país como en el exterior, existe un *mínimo exento* de \$200.000.000 inclusive. Una vez alcanzado tal importe, el contribuyente paga íntegramente el Aporte Solidario. Si el acervo es de \$199.999.999, no deberá pagar, dado que no supera el mínimo exento. Si en cambio, alcanza los \$200.000.000, deberá ingresar el Aporte aplicado sobre la totalidad de los bienes y no sólo sobre aquella parte en que supera el monto imponible.

La fijación del *mínimo exento* en tales condiciones produce una real desigualdad entre aquellos para quienes la totalidad de sus bienes totalizan poco menos de la cifra estipulada y para quienes se exceden de la misma, generando una irrazonable desproporcionalidad, pues la primera no ingresará importe alguno y la segunda deberá hacerlo sin ninguna deducción, no siendo contemplada proporcionalidad alguna.

## **Capítulo VI: Posibles caminos para los contribuyentes**

### **I. Estadísticas recaudatorias y de cumplimiento**

Según datos del Ministerio de Economía, a comienzos de mayo de 2021 el pago del Aporte Solidario por parte de unos 10 000 contribuyentes había generado ingresos fiscales por más de 223 000 millones de pesos. A fines de octubre del mismo año, AFIP inició ejecuciones fiscales a unos 100 contribuyentes alcanzados que, habiendo presentado oportunamente la declaración jurada relativa al Aporte Solidario, y determinado el monto que debían ingresar, omitieron el pago. A esto se sumaron tareas de fiscalización y control en todo el país que dieron lugar a la presentación de declaración jurada y realización del pago correspondiente por parte de distintos contribuyentes alcanzados.

Según datos suministrados por AFIP, hasta noviembre de 2021 unas 10 600 personas cumplieron con su obligación frente al Aporte Solidario, lo que implicó un 80% del universo potencial. La recaudación ascendió a 237 300 millones de pesos, 10 000 millones de pesos más que al momento de su vencimiento, a mediados de abril del mismo año. Además, aproximadamente el 58% de los fondos ingresaron a través del plan de facilidades de pago.

### **II. Las formas procesales**

El acto determinativo de la obligación debe ser llevado a cabo por el sujeto obligado a través de la presentación espontánea y oportuna de la declaración jurada o en su defecto, efectuado de oficio por la Administración, según se regla en la Ley N° 11.683 de Procedimiento Fiscal. Es relevante señalar que el acto de determinación no hace nacer la obligación, sino que es meramente declarativo de una situación jurídica preexistente.

El contribuyente que considere el Aporte Solidario como una vulneración a los principios constitucionales debería realizar una presentación espontánea ante AFIP utilizando el formulario *multinota n° 206*, haciendo saber que, por las razones que allí se indiquen, no abonará el Aporte. Alternativa o complementariamente, frente al inicio de la inspección por parte de la AFIP, debe promover una *acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad del gravamen* o una *acción de amparo*, a fin de que la Justicia Federal declare la improcedencia en el caso concreto.

Las acciones promovidas incluyen el pedido de una medida cautelar para que AFIP se abstenga de efectuar la determinación de oficio mientras esté en trámite la acción judicial respectiva. Conjuntamente, debería omitirse la presentación de declaración jurada vinculada al Aporte Solidario, pues naturalmente no debería reconocerse deudor ni explicitar una deuda que entienda no le corresponda abonar.

La sola omisión de presentar declaración jurada implicaría la aplicación de multas por incumplimiento de deberes formales y la determinación de oficio por parte de AFIP, en los términos de la Ley N° 11.683. Podría incluso dar lugar a los procedimientos contenidos en el régimen penal tributario, como bien surge del artículo 9 de la Ley N° 27.605. La pretensión del fisco se exterioriza mediante notificación de inicio de inspección relativa al Aporte Solidario.

En el marco de las disposiciones del citado artículo, cuando por las variaciones operadas en los bienes sujetos al Aporte durante los 180 días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de la ley, el fisco presumiera una operación que configure un ardid evasivo, el contribuyente debe optar por oponer las defensas necesarias en pos de demostrar que no es titular de los activos que AFIP pretende computar en la determinación, que las operaciones por las que se enajenaron tales activos fueron lícitas y que carece de capacidad contributiva real y actual para afrontar el pago del Aporte. Por no ser sujeto deudor, al no poseer los activos, no debería presentar *acción de certeza*.

### III. El recurso de amparo de la Ley N° 16.986

Al vencimiento del plazo, más de 80 contribuyentes interpusieron *recurso de amparo* en pos de eludir el pago del Aporte Solidario, entre otros: los empresarios Héctor Magnetto, José Aranda y Lucio Pagliaro, vinculados al Grupo Clarín; el exfutbolista Carlos Tevez; las contribuyentes Matilde Noble Mitre y María Candelaria Caputo; y los empresarios Alejandro Saguier, Constancio Vigil, Artín Kalpakian y Eduardo Kalpakian.

La acción de amparo de la Ley N° 16.986 es la garantía constitucional que procede contra todo acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, los derechos o garantías explícita o implícitamente reconocidas por la Constitución Nacional, con excepción de la libertad individual, tutelada por el *hábeas corpus*. La acción no es admisible cuando la determinación de la eventual invalidez del acto requiriese una mayor amplitud de debate o de prueba o la declaración de inconstitucionalidad de leyes, decretos u ordenanzas.

En “*De Ambrosis, Stefano Enrico vs. Estado Nacional s. Amparo ley 16986*” (*sentencia del 20 de mayo de 2022*) se promueve acción tendiente a declarar la inconstitucionalidad del ejercicio de las facultades de verificación y control por parte de la AFIP respecto al Aporte, y es rechazada por ser la vía improcedente, ya que, al no admitir esta vía procesal la producción de pruebas periciales, no se podía advertir que el actuar estatal adoleciera de arbitrariedad e ilegalidad manifiesta, ni un prejuicio concreto sobre el patrimonio.

Los planteos relativos a la afectación de los principios tributarios constitucionales, así como a la capacidad contributiva, requieren ser demostrados, y por tanto el recurso de amparo deviene inaplicable. Resulta estrictamente necesario para su tratamiento, un marco de mayor debate en torno a los aspectos de carácter fáctico que revisten una complejidad inconciliable con el estrecho espacio cognoscitivo contenido en esta acción.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación exige que exista una prueba concluyente a cargo del actor. Así en “*F., A.L. vs Estado Nacional s. Amparo Ley 16.986*” (sentencia del 22 de septiembre de 2022) se elige una vía procesal a quo resulta incompatible con tal exigencia, siendo rechazada la acción promovida. Este rechazo se fundamenta nuevamente en la ausencia de arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, puesto que la acción promovida tenía como objeto declarar la inconstitucionalidad del Aporte sosteniendo como aspectos centrales de la controversia su naturaleza jurídica, su apego a la “*Ley Fundamental*”, su proyección sobre el patrimonio o renta, la razonabilidad del tratamiento diferencial dispensado a los activos situados en el exterior, y la falta de contemplación de las deudas en las bases disponibles determinadas por el legislador.

#### IV. Acción de certeza e inconstitucionalidad

*Fenochietto y Arazi (1983)* señalan que la acción de certeza e inconstitucionalidad tiene por fin hacer cesar el estado de incertidumbre que amenaza la condición jurídica del actor en relación con la pretensión de la demandada AFIP de aplicar y exigir el pago del Aporte. Se busca una inmediata aclaración ya que este estado de incertidumbre con relación a la existencia o no del derecho en cabeza del actor, le provoca un perjuicio o lesión actual que justifica el pronunciamiento del órgano judicial sobre la cuestión por él planteada.

*Haro (2003)* agrega que cuando por esa pretensión se persigue la certeza del derecho que debe regir una relación jurídica determinada y la incertidumbre está motivada por la inconstitucionalidad que se cuestiona, se abre la puerta a la acción declarativa de inconstitucionalidad. En ella se solicita que se declare la inconstitucionalidad e ilegitimidad tanto de la normativa cuestionada como de la pretensión del fisco, fundándose en las garantías y principios constitucionales que, el accionante afirma, se ven vulnerados.

#### V. Las medidas cautelares

Las resoluciones de las sucesivas medidas cautelares trabadas por los contribuyentes no permiten en ningún caso resolver sobre el fondo de la cuestión. Una medida cautelar es una resolución judicial provisoria y preventiva que no implica el prejuzgamiento. No admite resolver controversias respecto a la inconstitucionalidad por confiscatoriedad o por doble imposición.

Por su parte, la medida de no innovar es la precautoria dictada por un órgano judicial intimando a cualquiera de las partes se abstenga de alterar, mientras dura un pleito, el estado de cosas sobre las que versa o versará la *litis*. Tiene por finalidad no permitir que se afecte la situación fáctica o jurídica, impedir que mediante su alteración por las partes durante el curso del proceso la sentencia se haga de cumplimiento imposible.

El 23 de marzo de 2021 el Juzgado Federal de Bell Ville, Córdoba, en la causa "*Prado Lardizábal, José Luis c/ AFIP - DGI s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad*", resolvió rechazar la medida cautelar innovativa solicitada por la actora. La pretensión cautelar procuraba que el juez dispusiera la imposibilidad de perseguir el cobro del Aporte, hasta tanto existiera una sentencia firme sobre el fondo de la cuestión, peticionándose a tal efecto que se librara oficio a la AFIP con el objeto de impedir la confección de título de deuda hábil para su ejecución y la formulación de denuncia penal en su contra. No contando con las pruebas necesarias resultaba prematuro emitir pronunciamiento en esta instancia, por lo que resolviendo en este sentido se evitó el prejuzgamiento.

Al tratarse de un remedio de excepción, dentro de las medidas cautelares, la valoración de las circunstancias que conducen a su reconocimiento debe ser extremadamente cuidadosa, y necesariamente restringida, siendo por ello su aplicación de carácter restrictivo. *Palacio (2005)* indica que los jueces no pueden decretar medida cautelar que "... *afecte, obstaculice, comprometa, distraiga de su destino de cualquier forma perturbe los recursos propios del Estado...*", hallándose condicionadas tales medidas a la apariencia o verosimilitud del derecho invocado y al peligro en la demora (*art 230 CPCCN*). Cualquier medida cautelar contra el Estado exige una fuerte posibilidad de que el derecho del solicitante exista, debiendo acreditarse sumariamente el perjuicio grave e irreparable que el incumplimiento del deber del Estado ocasionaría.

## Conclusión

Resulta incuestionable que el deber de contribuir constituye una elocuente expresión de solidaridad y justicia social. La lógica que debe sobrevenir a la crisis generada por el coronavirus es la de la solidaridad social. Se legitima con este precepto la normativa tributaria que procure distribuir con mayor justicia la carga fiscal, sobre la base de una progresividad tendiente a lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza.

Con el Aporte Solidario se busca que paguen más quienes poseen más. Una carga fiscal es equitativa cuando guarda una relación razonable con la materia imponible, y es justa cuando respeta íntegramente los principios constitucionales en materia tributaria.

El contexto de pandemia en que se sancionó la Ley N° 27.605 habilitó tanto el acrecentamiento de ciertas competencias de poder del Estado, como la restricción en mayor grado de los derechos individuales. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha planteado como límite a tales facultades de emergencia la propiedad privada, no susceptible de ser tomada sin declaración de utilidad pública e indemnización previa, en orden con las disposiciones del artículo 17 de nuestra Constitución Nacional.

Tanto para el contribuyente *Intra* como en el de *Goitia* el magistrado entendió 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*”.

Además, se determinó que “*su aplicación conculca la garantía constitucional de inviolabilidad de la propiedad privada y afecta de manera inadmisibile 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 inadmisibile su patrimonio y desnaturalizaría 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)*”.

Como desenlace de estos casos, se ordenó a la parte demandada AFIP abstenerse de aplicar las disposiciones resultantes de la Ley N° 27.605, así como de dictar y/o ejecutar actos tendientes a perseguir el cobro del Aporte por cualquier medio, y de iniciar y/o proseguir cualquier reclamo administrativo o judicial tendiente a exigir el pago del Aporte.

Se entiende que la existencia de una situación objetiva de emergencia no valida cualquier norma destinada a paliar la crisis. Tampoco se desdeña la manifiesta situación de emergencia económica y sanitaria que motivó la creación de la figura en cuestión, reconociendo el rol fundamental del Estado en tal contexto de excepción. El hecho de que la finalidad de la ley fuera el planeamiento de la crisis sanitaria, económica y social generada por la pandemia de COVID-19 no importa un cheque en blanco para eludir los estándares constitucionales y convencionales.

Por todo lo expuesto a lo largo de este trabajo, se concluye que es menester analizar cada caso concreto en pos de determinar si la normativa impugnada resulta violatoria de las garantías y principios constitucionales. En una primera aproximación el *Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia* instituido por Ley N° 27.605 no es inconstitucional. Solo podrá determinarse la inconstitucionalidad a partir del estudio particular del impacto que la figura genera en el patrimonio del contribuyente cuando, como en los casos analizados, el mismo resulte confiscatorio.

## **Bibliografía**

AFIP, “Actividades para el trabajo autónomo de los docentes: principios constitucionales en materia tributaria”, <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/programas/documentos/Principios-constitucionales-en-materia-tributaria.pdf>, último acceso: 17 de enero de 2023.

Atchabahian, Adolfo, Régimen jurídico de la gestión y del control en la Hacienda Pública, Buenos Aires, La Ley, 3ra ed., 2008.

CNCAF, “De Ambrosis, Stefano Enrico vs. Estado Nacional - AFIP - Ley 27.605 s/ amparo Ley 16.986”, sentencia del 20 de mayo de 2022, expte. n° 8279/2021, disponible en: [www.saij.gob.ar](http://www.saij.gob.ar).

CNCAF, “F.,A.L. vs Estado Nacional s. Amparo Ley 16.986”, resolución del 22 de septiembre de 2022, expte, n° 845/2021, RC J 5629/22, disponible en: <https://www.rubinzalonline.com.ar>.

Constitución de la Nación Argentina.

CSJN, “Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición)”, 04/05/1995. Fallos: 318:676, disponible en: [www.saij.gob.ar](http://www.saij.gob.ar).

CSJN, “Bombal, Domingo L. c/ Dir. Gral. Impositiva”, sentencia del 31 de julio de 1952, Fallos: 223:233.

CSJN, “Candy SA c/ AFIP y otro s/ amparo”, sentencia del 03 de julio de 2009, Fallos: 332:1571, disponible en: [www.csjn.gov.ar](http://www.csjn.gov.ar)

CSJN, “Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional DGI s/ repetición”, sentencia del 19 de diciembre de 1989, Fallos: 312:2467, disponible en [www.saij.gob.ar](http://www.saij.gob.ar).

de Juano, Manuel, “La obligación tributaria: el sujeto, el objeto y la causa”, Revista Universidad, n° 36, Santa Fe, Universidad Nacional del Litoral, 1958, pp. 67-130, disponible en: [https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8443/bitstream/handle/11185/3826/RU036\\_07\\_A005.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8443/bitstream/handle/11185/3826/RU036_07_A005.pdf?sequence=1&isAllowed=y).

Decreto Reglamentario N° 42/2021 de la Ley N° 27.605 del Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, B.O. del 29/01/2021.

Decreto Reglamentario 1344/2007 de la Ley N° 24.156 de Administración financiera y los sistemas de control en el sector público nacional, B.O. del 05/10/2007.

Díaz Langou, G., Kessler, G., della Paolera, C. y Karczmarczyk, M., Impacto social del COVID-19 en Argentina. Balance del primer semestre de 2020, septiembre de 2020, Documento de Trabajo N°197, Buenos Aires: CIPPEC.

*Fenochietto, Carlos Eduardo y Arazi, Rolando, Código procesal civil y comercial de la Nación Vol. 2, Buenos Aires: Editorial Astrea, 1983, pp. 103.*

*FMI, IMF Annual Report 2020: A year like no other, 16 de noviembre de 2020, disponible en: [https://www.google.com/url?q=https://www.imf.org/en/Publications/AREB&sa=D&source=docs&ust=1674096400820009&usg=AOvVaw3tSO-OdbH4Aqhy\\_oLcwkUQ](https://www.google.com/url?q=https://www.imf.org/en/Publications/AREB&sa=D&source=docs&ust=1674096400820009&usg=AOvVaw3tSO-OdbH4Aqhy_oLcwkUQ).*

*Folco, Carlos María, “El aporte solidario (Ley 27605) y la tutela cautelar”, en: Rubinzal Culzoni Boletín Diario, Buenos Aires, 20 de mayo de 2021.*

*Fondo Monetario Internacional (FMI). 2020a., La COVID-19 en América Latina y el Caribe, Perspectivas económicas: Las Américas. Estudio de referencia N° 1, Washington, DC, octubre 2020.*

*García Novoa, César, El concepto de tributo, Buenos Aires, Marcial Pons, 2012.*

*García Vizcaíno, Catalina, Manual de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 4ta ed., 2019.*

*Gobierno de Argentina, “Aporte Extraordinario”, <https://www.argentina.gob.ar/aporte>, último acceso: 17 de enero de 2023.*

*Haro, Ricardo, “La acción declarativa de inconstitucionalidad en el derecho federal argentino”, en: Anuario iberoamericano de justicia constitucional, N° 7, 2003, pp 247-275, disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=761482>.*

*Juzg. Fed. de Bell Ville, “Prado Lardizábal, José Luis c/ AFIP - DGI s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 23 de marzo de 2021, expte. n° 1132/2021, disponible en: [www.aldiaargentina.microjuris.com](http://www.aldiaargentina.microjuris.com).*

*Juzg. Fed. de Corrientes n° 1, “Intra, Manuel Ulises c/ AFIP s/ acción mere declarativa de inconstitucionalidad” sentencia del 08 de agosto de 2022, expte. n° 1335/2021; disponible en: [www.saij.gob.ar](http://www.saij.gob.ar).*

*Juzg. Fed. de Corrientes n° 1, “Goitia, Jorge Alberto c/ Estado Nacional – Poder Ejecutivo Nacional -Administración Federal de Ingresos Públicos s/ acción mere declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 08 de agosto de 2022, expte. 1265/2021; disponible en: [www.aldiaargentina.microjuris.com](http://www.aldiaargentina.microjuris.com).*

*Ley N° 11.683 de Procedimiento Fiscal (B.O. 11/12/1978), texto ordenado por Anexo I del Decreto 821/98, B.O. del 20/07/1998.*

*Ley N° 21.282 de Impuesto sobre el Patrimonio Neto, B.O. 5/09/1986.*

Ley N° 23.966 de Impuestos sobre los Bienes Personales (B.O. 20/08/1991), texto ordenado por Anexo I del Decreto 281/97, B.O. 15/04/1997.

Ley N° 24.156 de Administración financiera y los sistemas de control en el sector público nacional, B.O del 15/12/1992.

Ley N° 27.605 del Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, B.O del 18/12/2020.

Ley N° 27.430 de Impuesto a las Ganancias (B.O. 29/12/2017), texto ordenado por Anexo I del Decreto 824/2019, B.O. 06/12/2019.

Manzanelli, P.; Calvo, D. y Basualdo, E. M., *Un balance preliminar de la crisis económica en la Argentina en el marco del Coronavirus, 2020*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires: FLACSO. Sede Académica Argentina, CTA. CIFRA.

Mag. Cont. Gustavo Obercie, “Impuesto a las grandes fortunas. Experiencias previas y propuestas en elaboración”, *Observatorio de Innovación y Transformación Digital. Centro de Estudios en Administración Tributaria (OBINT-CEAT-UBA)*, noviembre de 2020.

Min. de Economía de la República Argentina, “Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia: Informe de ejecución”, [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2021/12/aporte\\_solidario\\_final.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/2021/12/aporte_solidario_final.pdf), último acceso: 17 de enero de 2023.

Min. de Economía de la República Argentina, “El gobierno ya destinó \$180.205 millones del aporte solidario para hacer frente a la pandemia”, <https://www.argentina.gob.ar/noticias/el-gobierno-ya-destino-180205-millones-del-aporte-solidario-para-hacer-frente-la-pandemia#:~:text=a%20la%20pandemia-,El%20gobierno%20ya%20destin%C3%B3%20%24180.205%20millones%20del%20aporte,hacer%20frente%20a%20la%20pandemia&text=El%20Estado%20Nacional%20ya%20gener%C3%B3,la%20pandemia%20del%20COVID%2D19>, último acceso: 17 de enero de 2023.

NU. CEPAL, *Balance preliminar de las economías de América Latina y el Caribe en 2020*, CEPAL, febrero de 2021, disponible en: <https://www.cepal.org/es/publicaciones/46501-balance-preliminar-economias-america-latina-caribe-2020#:~:text=En%20su%20edici%C3%B3n%202020%2C%20el,la%20crisis%20del%20COVID%2D19>.

Núñez Miñana, H, *Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1994.

ONU, *Informe CCA: Análisis conjunto del sistema de naciones unidas 2021: Los efectos de la pandemia por COVID-19 en la Argentina*”, 23 de septiembre de 2021, disponible en: <https://argentina.un.org/es/145708-analisis-conjunto-del-sistema-de-naciones-unidas-2021->

[los-efectos-de-la-pandemia-por-covid#:~:text=El%20An%C3%A1lisis%20conjunto%20del%20Sistema,%20Decon%C3%B3mica%2C%20social%20y%20ambiental%2D.](#)

*ONU, Informe de Análisis inicial de las Naciones Unidas, COVID-19 en Argentina: Impacto socioeconómico y ambiental, 19 de junio de 2020, disponible en: <https://argentina.un.org/es/96336-covid-19-en-argentina-impacto-socioeconomico-y-ambiental>.*

*Palacio Lino E., Derecho Procesal Civil, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2005.*

*Resolución General AFIP N° 4930/2021, B.O. del 08/02/2021.*

*Villegas, Hector B, Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Depalma, 7ma ed., 1999.*

### DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 4 de abril 2023

*F. Rodríguez*

*JF*

*Erik O. Flores*

*C. Capello*

Capello Plisich,  
Bautista J.

Rodríguez,  
Facundo  
30.721  
40.822.968

Maldonado,  
Juan Francisco  
29.550  
40.004.138

29958  
90670309

Firma y aclaración

30534

Número de registro

41.418.280

DNI