



Contador Público Nacional

"Principios constitucionales aplicables al derecho tributario"

Autores:

CAMANI, Agustina Daniela

Registro: 31337

agustina.camani@fce.uncu.edu.ar

GODOY, Agustín Matías

Registro: 31426

agustin.godoy@fce.uncu.edu.ar

Director:

Navarro, Gustavo Alejandro

Mendoza, 2024



Resumen técnico:

El presente trabajo de investigación de Grado de la carrera Contador Público Nacional propone determinar las principales características que son necesarias para analizar la constitucionalidad al momento de la implementación de reglamentación tributaria. El objetivo principal es un estudio profundo sobre los principios constitucionales aplicables al derecho tributario y luego aplicar un análisis de la constitucionalidad de ciertos tributos tales como el “aporte solidario y extraordinario” y el “anticipo extraordinario del impuesto a las ganancias”.

El enfoque del presente trabajo es exploratorio y descriptivo, ya que principalmente realizamos una investigación bibliográfica abocada a reconocidos autores, fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, jurisprudencia, Constitución Nacional Argentina, entre otros. En tanto a la temporalidad el estudio es longitudinal ya que analizamos un lapso largo de tiempo desde la reforma de la Constitución Nacional hacia el presente ya que son los principios que se aplican en la actualidad y se seguirán aplicando en el futuro, como mínimo hasta una nueva reforma constitucional.

Al finalizar el trabajo pudimos concluir que sin los principios constitucionales sería imposible pensar en una relación tributaria entre Fiscos y Contribuyentes, dado que estos principios constituyen un límite a la potestad del estado respecto de la creación de tributos que pudieran afectar los derechos individuales y colectivos de nuestra sociedad. Su importancia radica en su capacidad para garantizar un sistema tributario que sea justo, equitativo y transparente, contribuyendo así al desarrollo económico y social del país en su conjunto.

Palabras clave: sistema tributario; constitucionalidad; normativa; principios; derecho tributario.



Índice:

INTRODUCCIÓN.....	4
1. Identificación del proyecto.....	4
2. Descripción.....	4
2.1. Tema.....	4
2.2. Estado actual del conocimiento del tema.....	4
2.3. Objetivos de la investigación.....	5
2.4. Marco teórico.....	6
2.5. Estrategia metodológica.....	8
Principio de legalidad.....	10
Concepto.....	10
Fundamentos filosóficos y teóricos.....	10
Relación con los derechos humanos y fundamentales.....	10
Implicaciones socioeconómicas y políticas.....	11
Requisitos.....	11
Garantías.....	12
Normativa.....	12
Conclusión del principio de legalidad.....	14
Principio de igualdad.....	15
Concepto.....	15
Normativa.....	16
Importancia y desafíos.....	17
Conclusión del principio de igualdad.....	18
Principio de generalidad.....	19
Concepto.....	19
Normativa.....	20
Implicaciones socioeconómicas y políticas.....	21
Conclusión del principio de generalidad.....	22
Principio de proporcionalidad.....	24
Concepto.....	24
Normativa.....	25
Implicaciones socioeconómicas y políticas.....	26
Conclusión del principio de proporcionalidad.....	26
Principio de no confiscatoriedad.....	27
Concepto.....	27
Fundamentos filosóficos y legales.....	27
Normativa.....	28
Conclusión del principio de no confiscatoriedad.....	31
Principio de irretroactividad.....	32
Concepto.....	32
Normativa.....	32



Conclusión del principio de irretroactividad.....	35
Principio de equidad.....	36
Concepto.....	36
Normativa.....	37
Conclusión del principio de equidad.....	38
Capacidad contributiva.....	39
Concepto.....	39
Conclusión sobre el concepto de capacidad contributiva.....	42
Aporte Solidario y Extraordinario.....	43
Características.....	43
Análisis de constitucionalidad.....	44
Conclusión de constitucionalidad del aporte solidario y extraordinario.....	46
Anticipo extraordinario de Impuesto a las ganancias.....	47
Características.....	47
Análisis de constitucionalidad.....	48
Conclusión de constitucionalidad del anticipo extraordinario de impuesto a las ganancias.....	50
CONCLUSIONES.....	51
BIBLIOGRAFÍA.....	54



INTRODUCCIÓN

1. Identificación del proyecto

1.1 Director o responsable: Gustavo Alejandro Navarro

1.2 Unidad académica: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Cuyo, Mendoza, Argentina.

1.3 Denominación del proyecto: Principios constitucionales aplicables al derecho tributario.

1.4 Resumen técnico:

En el presente trabajo, identificaremos y expondremos los principios constitucionales presentes que son aplicables al derecho tributario. Asimismo, desarrollaremos el respaldo normativo de cada uno de ellos.

Los principios constitucionales que abordaremos son: legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, irretroactividad y equidad.

2. Descripción

2.1. Tema

Identificación y desarrollo de los principios constitucionales aplicables al derecho tributario.

2.2. Estado actual del conocimiento del tema

Los principios constitucionales son los valores éticos, sociales, legales e ideológicos consagrados en la constitución de una nación, a partir de los cuales se deriva todo el ordenamiento jurídico. Estos principios constitucionales son vinculantes, por lo que cada ley, norma o decreto que se redacte debe respetarlos para poder garantizar un pacto social entre los ciudadanos y el Estado.

Cada país establece sus principios constitucionales en relación con sus necesidades, cultura, valores, entre otros; por lo que es común que en distintos países democráticos se encuentren principios constitucionales similares pero no exactamente iguales.



Los principios constitucionales del derecho tributario aplicables en la República Argentina son legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, irretroactividad y equidad.

2.3. Objetivos de la investigación

Los principios constitucionales son un conjunto de valores éticos mínimos que establece la Constitución Nacional de Argentina que deben cumplirse para preservar los derechos individuales y garantías de los ciudadanos.

En el presente trabajo de investigación intentaremos dar respuesta a los siguientes interrogantes:

- ¿Cuáles son los principios que establecen tanto la Constitución Nacional como el Código Civil y Comercial y cuáles son sus características?
- ¿Cuáles de estos principios son aplicables al derecho tributario?
- ¿El aporte solidario y extraordinario cumple con los principios constitucionales?
- ¿El anticipo extraordinario del impuesto a las ganancias cumple con los principios constitucionales?

El proyecto de investigación tiene por objetivo desarrollar cada uno de los principios constitucionales del derecho tributario y su origen legal ya sea que estén expresamente mencionados en la Constitución Nacional, en el Código Civil y/o en el Código Civil y Comercial de la Nación. Si no están mencionados en las fuentes anteriores, se hará referencia a fallos pertinentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina.

Otro de los objetivos de este trabajo será identificar cuáles de los principios son aplicables al derecho tributario, justificando la elección.

Uno de los intereses de este trabajo es explicar en profundidad cada uno de los principios relacionados al derecho tributario, de modo que sean accesibles para cualquier lector, sin necesidad de que estos tengan una formación profesional para entenderlos.

Además, a través del presente trabajo se busca analizar si algunos de los actuales tributos, los cuales son criticados por su inconstitucionalidad, cumplen con los principios



constitucionales. Realizaremos un análisis de constitucionalidad del aporte solidario y extraordinario, y del anticipo extraordinario de impuesto a las ganancias.

2.4. Marco teórico

Para poder interpretar correctamente los principios constitucionales del derecho tributario es necesario definir cada componente y así luego razonarlo en su conjunto.

Por lo tanto, se indicarán definiciones propuestas por distintos autores de relevancia tales como Ronald Myles Dworkin (1931 - 2013) quien fue un filósofo del derecho y catedrático de derecho constitucional; los juristas y filósofos del derecho español llamados Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero nacidos en 1951 y 1949 respectivamente; por último se hace referencia a Luis Prieto Sanchís, un reconocido jurista español especialista en temas de derecho constitucional y derechos fundamental.

En la obra "Tomando los derechos en serio" (Dworkin, 1977), Ronald Dworkin define los principios como estándares que han de ser observados, no porque favorezca o asegure una situación económica, política o social que se considera deseable, sino porque son una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad.

Por otro lado, según Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero (1995) en su obra *Las razones del derecho: Teorías de la argumentación jurídica*, los principios en sentido estricto se definen como normas con un alcance de aplicación abierto, a diferencia de las reglas que tienen un alcance cerrado y específico dentro del derecho (Atienza & Ruiz Manero, 1995).

Según Luis Prieto Sanchís (1992), un reconocido abogado catedrático de Filosofía del Derecho, en su obra "*Teoría de los derechos fundamentales*":

Los principios constitucionales se expresan en forma de enunciados lingüísticos emitidos por órganos creadores de Derecho (leyes en sentido amplio, sentencias), o bien representan una práctica social verificable (costumbres), únicas formas de manifestarse la experiencia jurídica; luego entonces estos principios son plenamente inteligibles desde una óptica positivista. (p. 4).



Con base en estos autores, podemos definir los principios constitucionales como aquellos que exponen lo fundamental o básico para la formación de la "cadena de normatividad" que regula la relación entre Estado y ciudadanía, y la de esta última para consigo misma. Son imprescindibles para la ordenación gradual de las normas.

Una vez adentrados en la definición de los principios constitucionales según distintos autores, es pertinente una breve introducción acerca del derecho tributario.

El derecho fiscal o tributario es una rama del derecho público, dentro del derecho financiero, que se ocupa del estudio de las normas jurídicas que regulan el ejercicio del poder tributario del Estado para recaudar fondos provenientes de los ingresos de los miembros de la comunidad. El destino de estos fondos es el gasto público lo que, en teoría, debería volver como beneficio a la sociedad y al bien común.

En otras palabras, el derecho tributario regula la recaudación que el Estado realiza a través de los impuestos a todos los contribuyentes (sean personas físicas o jurídicas) que forman parte de una sociedad. La mayoría de los sistemas impositivos estatales distinguen al menos tres figuras tributarias: el impuesto, la tasa y la contribución especial.

- **Impuesto:** Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
- **Contribución:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
- **Tasa:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado al contribuyente. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

El poder tributario es abstracto, permanente, irrenunciable, indelegable y se funda en la Constitución soberana aunque sólo la nación y las provincias tienen el ejercicio del poder fiscal originario.

Los municipios ejercen el poder fiscal derivado, puesto que emerge de una instancia intermedia constituida por las normas provinciales en uso de la atribución conferida por el art. 5 de la Constitución Nacional que indica que cada provincia dictará para sí una



constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de

justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo estas condiciones el Gobierno federal garantiza a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones.

El Estado tiene el derecho y deber de crear unilateralmente todos los tributos y establecer deberes formales para el pago de los mismos. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas. Si bien el Estado puede crear los tributos de manera unilateral este no puede vulnerar los principios constitucionales del derecho tributario.

2.5. Estrategia metodológica

Para el estudio del tema se aplicará un enfoque cualitativo ya que el trabajo implica recopilar y analizar datos no numéricos para comprender conceptos tales como los principios constitucionales.

Las características que componen este estudio son:

- Según profundidad:

Exploratorio: En un primer momento, se utilizará este tipo de método ya que se buscará un acercamiento al concepto de principios constitucionales.

Descriptivo: Luego, se utilizará un tipo de estudio descriptivo ya que esto nos permitirá conocer las características de cada uno de los principios constitucionales y conocer en detalle sus cualidades y aplicabilidad.

- Según temporalidad:

Longitudinal: Se buscará analizar un lapso largo de tiempo que abarque el periodo desde la reforma de la Constitución Nacional hacia el futuro ya que son los principios



que se aplican en la actualidad y se seguirán aplicando en el futuro, como mínimo hasta una nueva reforma constitucional.

Unidad de análisis: Nuestra unidad de análisis serán los principios constitucionales, se estudiarán sus conceptos, cualidades, aplicabilidad y la normativa que los sustenta.

Teniendo en cuenta las variables de estudio, se plantean las siguientes técnicas de recolección de datos: Indagación bibliográfica sobre los principios y sus características y entrevistas a profesionales sobre el tema.



DESARROLLO

Principio de legalidad

Concepto

El principio de legalidad está enmarcado en la necesidad de fundamentar una condena en base a las leyes aplicables vigentes en el momento del hecho. No puede haber una pena sin que previamente se haya dictado una ley que la prevea y sancione por el procedimiento adecuado. Tanto las obligaciones como los derechos y penas de los ciudadanos argentinos sólo son defendibles en virtud de las leyes, por lo tanto, se limita el poder del Estado.

Fundamentos filosóficos y teóricos

En el derecho tributario, el principio de legalidad tiene raíces profundas en la teoría política y filosófica del Estado de Derecho. Desde las obras de pensadores como John Locke y Montesquieu hasta las teorías contemporáneas de la democracia constitucional, este principio se considera esencial para limitar el poder estatal y proteger los derechos individuales frente a posibles abusos por parte del gobierno.

Desde una perspectiva teórica, este principio en el ámbito tributario refleja la necesidad de establecer un marco normativo claro y previsible que guíe tanto las acciones del Estado como las expectativas de los ciudadanos. Esto implica que las normas fiscales deben ser formuladas de manera transparente y accesible, garantizando así la certeza jurídica y la igualdad ante la ley para todos los contribuyentes.

Relación con los derechos humanos y fundamentales

El principio de legalidad en el derecho tributario está estrechamente vinculado con diversos derechos humanos y fundamentales reconocidos a nivel nacional e internacional. Por ejemplo, el derecho a la propiedad privada y el derecho a un debido proceso son garantías que se ven reforzadas por la exigencia de que las cargas tributarias sean establecidas por ley y aplicadas de manera justa y equitativa.



Además, el principio de legalidad en el ámbito tributario se relaciona con el principio de igualdad ante la ley, ya que impide que el Estado discrimine arbitrariamente a ciertos contribuyentes o grupos sociales en materia fiscal. Esto asegura que todos los ciudadanos sean tratados con igual consideración y respeto por parte de las autoridades fiscales, independientemente de su situación económica, social o cualquier otra característica personal.

Implicaciones socioeconómicas y políticas

El principio de legalidad en el ámbito tributario no sólo tiene repercusiones jurídicas, sino también socioeconómicas y políticas. Por un lado, garantiza la estabilidad y la previsibilidad del sistema fiscal, lo que fomenta la inversión, el comercio y el desarrollo económico. Por otro lado, protege los derechos de los contribuyentes y evita posibles abusos por parte del Estado, lo que fortalece la confianza en las instituciones democráticas y en el Estado de Derecho en su conjunto.

Además, el principio de legalidad en el derecho tributario puede influir en la distribución del poder político y económico dentro de una sociedad, ya que limita la capacidad del gobierno para imponer cargas tributarias de manera arbitraria o discriminatoria. Esto puede tener importantes implicaciones para la equidad y la justicia social, así como para la estabilidad política y la cohesión social.

Requisitos

Una ley debe cumplir con ciertos requisitos básicos para satisfacer este principio.

- Previa: La regla debe estar sancionada con anterioridad al delito que se está juzgando.
- Escrita: Los hechos deben estar contemplados de manera expresa, por lo que se pone límites a posibles analogías.
- Formal: El Poder Legislativo es el órgano competente para dictar las leyes.
- Estricta: Cuando se trata de tipos penales, la norma debe ser precisa y clara. Las indeterminaciones sólo podrán ser tomadas en cuenta cuando favorezcan al imputado.



Garantías

La obligación de que las conductas y penas estén normalizadas de manera previa y por los órganos legislativos competentes ofrecen diferentes garantías.

- Penal: El alcance de las penas aplicables está fijado en la normativa previamente establecida por el órgano competente.
- Criminal: El hecho que se persigue penalmente debe estar tipificado como delito.
- Jurisdiccional: Tanto la descripción del crimen como la imposición de la sanción penal que le corresponda deben ser pronunciadas en un procedimiento judicial.
- De ejecución: El cumplimiento de las penas que se imponen se encuentran reguladas por la ley.

En tanto al derecho tributario, el principio de legalidad se refiere a que las cargas tributarias sólo podrán exigirse en tanto exista una disposición legal previa que se enmarque en la Constitución Nacional. Es una garantía para todos los contribuyentes.

Los tributos sólo pueden ser fijados por ley y ésta actúa como un verdadero límite a la potestad tributaria. No hay tributo sin ley previa que así lo establezca. Y, desde un aspecto de aplicación práctica, esto va más allá de lo meramente tributario: es el sometimiento de la administración a la ley, propio de un Estado de derecho. El principio de reserva de ley en materia tributaria significa que todo lo referido a esta materia tiene que regularse por ley, está reservado sólo al poder legislativo y esto tanto a nivel nacional, provincial y municipal y por mandato constitucional.

También abarca la prohibición de crear nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar exenciones y establecer ilícitos sin la existencia de ley. Respecto del derecho tributario administrativo, los organismos recaudadores no pueden actuar discrecionalmente, en tanto que el procedimiento de determinación tributaria debe ser reglado, con una discrecionalidad razonable dentro de los límites legales.

Normativa

El principio de legalidad está consagrado en diversas disposiciones de nuestra Constitución Nacional. El artículo 17 establece que sólo el Congreso impone las



contribuciones que se expresan en el art. 4, sentando que los tributos deben ser creados por ley formal. Por otro lado, el artículo 52 establece que es la Cámara de Diputados a quien le compete exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones. Asimismo, en el artículo 75 de la Constitución Nacional se detallan las atribuciones del Congreso de las cuales algunas están estrechamente vinculadas con el principio a desarrollar entre ellas hacemos referencia a la responsabilidad de establecer y reglamentar la moneda (Constitución Nacional, 1994, art. 75, inc. 6), fijar el régimen aduanero y establecer los derechos de importación y exportación (Constitución Nacional, 1994, art. 75, inc. 1), y dictar el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos (Constitución Nacional, 1994, art. 75, inc. 8). Si bien las atribuciones del Congreso son más extensas, las funciones mencionadas aseguran que las acciones del Estado en relación con la economía y las finanzas tienen que encontrarse debidamente fundamentadas en la legislación vigente, garantizando la previsibilidad y la transparencia en la administración pública. Esto también contribuye al cumplimiento del principio de legalidad al establecer reglas claras para la gestión de recursos públicos y la regulación económica.

Este principio, también llamado “de reserva”, lo encontramos además en el art. 19, en cuanto dispone que nadie está obligado a hacer lo que la ley no mande ni privado a hacer lo que la ley no prohíba.

En el fallo *Gutiérrez c/ Provincia de San Juan* (1935, 180:384), la Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice es una exacción o un despojo que viola el derecho de propiedad reconocido en el art. 17 de la CN.

Asimismo, se encuentran prohibidas las normas genéricas que no precisen los elementos básicos y estructurales del tributo, como los sujetos alcanzados y el hecho imponible. Al respecto, el Tribunal Superior ha sostenido la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar la conducta fiscal en materia tributaria (Fallo *Alaluf, Alberto c/ Nación*, 1962, 253:332).

En este sentido, Villegas Héctor (1993) sostiene que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurales del tributo, a saber:



1. Configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria;
2. La atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado;
3. La determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por deuda ajena (responsable);
4. Los elementos necesarios para la determinación del quantum, es decir, base imponible y alícuota;
5. Las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible, así como
6. La configuración de infracciones tributarias y la imposición de sanciones, y
7. El procedimiento de determinación.

Conclusión del principio de legalidad

En resumen, el principio de legalidad en el derecho tributario es un componente esencial del Estado de derecho y garantiza la justicia, la equidad y la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Su aplicación efectiva requiere no solo que las normas tributarias sean claras, precisas y conocidas con anterioridad a su aplicación, sino también que se respeten los principios de igualdad, propiedad y debido proceso en todas las etapas del proceso fiscal. En un mundo cada vez más interconectado y globalizado, el principio de legalidad adquiere una relevancia aún mayor, ya que influye en la confianza de los inversores, en la estabilidad económica y en la protección de los derechos humanos a nivel internacional. Por lo tanto, es fundamental que tanto los legisladores como las autoridades fiscales promuevan y protejan este principio en todo momento, contribuyendo así a la construcción de sociedades justas, equitativas y democráticas.



Principio de igualdad

Concepto

El principio de igualdad tiene gran importancia en el derecho tributario, ya que garantiza que todos los contribuyentes sean tratados de manera imparcial ante la ley fiscal. Este principio, arraigado en los valores de justicia y equidad, establece que situaciones similares deben recibir un tratamiento similar por parte de las autoridades tributarias, mientras que situaciones diferentes pueden ser objeto de tratamientos diferentes en función de criterios objetivos y razonables.

En el ámbito tributario, el principio de igualdad se refiere a la obligación de las autoridades fiscales de tratar a todos los contribuyentes de manera igualitaria, sin discriminación injustificada. Este principio implica que a supuestos de hecho iguales deben aplicarse consecuencias iguales, sin distinciones injustificadas. En otras palabras, todos los contribuyentes que se encuentren en situaciones jurídicas iguales deben recibir un trato similar en materia tributaria.

Sin embargo, es importante destacar que el principio de igualdad no implica necesariamente que todos los contribuyentes deban ser tratados de la misma manera en todas las circunstancias. Por el contrario, reconoce que puede haber diferencias legítimas entre los contribuyentes que justifiquen tratamientos diferentes. Por ejemplo, se pueden establecer exenciones o beneficios fiscales para ciertos sectores económicos o personas en situaciones de vulnerabilidad, siempre y cuando existan razones objetivas y razonables que justifiquen tales medidas.

En este sentido se establece que la garantía de la igualdad ante la ley radica en consagrar un trato legal igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias, por lo que tal garantía no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, en tanto dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o de clase ilegítima persecución (CSJN, "Derechos y garantías constitucionales, igualdad ante la ley" de 01/09/1992).

El derecho a la igualdad es el derecho de todos los seres humanos a ser iguales en su dignidad, a ser tratados con respeto y consideración y a participar con base igualitaria con los demás en cualquier área de la vida civil, cultural, política, económica y social.



Como podemos observar, este principio tiene tanta importancia en el ámbito tributario como social ya que no sólo busca la igualdad contributiva sino también igualdad de trato, igualdad de condiciones, entre otros.

Normativa

El art. 16 de la Constitución Nacional dispone que “la Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”. Se refiere a la igualdad de capacidad contributiva, excluyendo toda discriminación arbitraria o injusta, contra personas o categorías de personas. Algunos lo vinculan con la capacidad contributiva, otros con la generalidad o con la proporcionalidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina en el fallo “Criminal c/ Olivar, Guillermo” (1875, 16:118) sentó la siguiente doctrina: “En tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrientes según las diferencias constitutivas de los mismos” (p. 118).

Según el artículo 37 de la Constitución Nacional de la República Argentina (1853/1994), la Constitución garantiza el pleno ejercicio de los derechos políticos basado en el principio de soberanía popular y las leyes correspondientes. Además, establece que el sufragio debe ser universal, igual, secreto y obligatorio. También dispone que la igualdad real de oportunidades entre hombres y mujeres para acceder a cargos electivos y partidarios será asegurada mediante acciones positivas en la regulación de los partidos políticos y en el régimen electoral. Tal artículo es una mención expresa sobre la igualdad regida en la ley fundamental de la República Argentina, la misma que en su artículo 75, al indicar las atribuciones del Congreso, hace referencia a:

- “Imponer contribuciones directas proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación” (Inciso 2).



- “Proveer lo conducente al desarrollo humano, al progreso económico con justicia social, a la productividad de la economía nacional, a la generación de empleo, a la formación profesional de los trabajadores, a la defensa del valor de la moneda, a la investigación y al desarrollo científico y tecnológico, su difusión y aprovechamiento. Proveer al crecimiento armónico de la Nación y al poblamiento de su territorio; promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones” (Inciso 19).
- “Legislar y promover medidas de acción positiva que garanticen la igualdad real de oportunidades y de trato, y el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos, en particular respecto de los niños, las mujeres, los ancianos y las personas con discapacidad” (Inciso 23).

La Corte Suprema en autos caratulados “Cafés La Virginia SA c/ DGI” (1997, 320:1166) declaró que el principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase. En el ya mencionado en el presente trabajo Sumario de Fallo “Derechos y garantías constitucionales, igualdad ante la ley” (1992) al cual se hace referencia en esta causa, se deja de manifiesto esta posibilidad al entender que “la igualdad ante la ley radica en consagrar un trato legal igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias” y que “no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, en tanto dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios”

Importancia y desafíos

El principio de igualdad desempeña un papel crucial en la construcción de un sistema tributario justo y equitativo. Su aplicación efectiva contribuye a garantizar la cohesión social, la confianza en las instituciones y el respeto de los derechos fundamentales de los ciudadanos en la esfera fiscal. Sin embargo, su implementación plena enfrenta diversos desafíos, como la identificación de situaciones jurídicas comparables, la evaluación de las diferencias relevantes entre los contribuyentes y la prevención de posibles abusos o elusión fiscal.



En este sentido, es fundamental que tanto legisladores como autoridades fiscales adopten medidas para promover y proteger el principio de igualdad en todas las etapas del proceso fiscal. Esto incluye la revisión constante de la legislación fiscal para asegurar su conformidad con los principios constitucionales y la jurisprudencia establecida, así como la implementación de mecanismos de control y supervisión para prevenir cualquier forma de discriminación o arbitrariedad.

Conclusión del principio de igualdad

En conclusión, el principio de igualdad en el derecho tributario es un principio fundamental que garantiza la imparcialidad en el sistema fiscal, asegurando que todos los contribuyentes sean tratados con igual consideración y respeto ante la ley.

En este sentido dicho principio no implica la obligatoriedad de aplicar el mismo tratamiento a todos los contribuyentes, sino que pueden existir diferentes tratamientos para diferentes contribuyentes, pero estas diferencias deben estar fundadas en razones de capacidad contributiva, políticas de promoción u otras similares pero en ningún caso pueden ser injustificadas, por lo que este principio implica una suerte de garantía ante la posibilidad de que se le aplique a un contribuyente de forma arbitraria un tratamiento distinto. A raíz de esto resulta de suma importancia analizar el presente principio en consonancia con los principios de Generalidad, Proporcionalidad y con el concepto de Capacidad Contributiva.

Su aplicación plena y efectiva es esencial para promover la confianza en las instituciones y la cohesión social, así como para proteger los derechos fundamentales de los ciudadanos en la esfera fiscal. Por lo tanto, es responsabilidad de todos los actores involucrados en el proceso fiscal promover y proteger este principio en todo momento, contribuyendo así a la construcción de una sociedad más justa y equitativa.



Principio de generalidad

Concepto

Según la Real Academia Española, el principio de generalidad es el “Principio que exige la participación de todas las personas físicas y jurídicas en la financiación del gasto público sin excepciones que no se fundamenten en otro mandato constitucional, lo cual supone, entre otras consecuencias, una interpretación restrictiva de las exenciones tributarias subjetivas” (Diccionario panhispánico de español jurídico, 2023).

Este principio de generalidad es un mandato constitucional al legislador para que tipifique como hecho imponible el presupuesto configurador del tributo sobre la manifestación de capacidad económica para que todos sean llamados a contribuir. Ello no significa que en dicha configuración el legislador no pueda introducir beneficios fiscales en forma de exenciones, reducciones o bonificaciones; tampoco significa que la generalidad se deba establecer sin ninguna consideración ni valoración de otros principios tributarios, pues como se ha dicho anteriormente, el sistema tributario justo nos lo dará la aplicación ponderada y armoniosa del conjunto de principios que afecten a la institución tributaria en cuestión; y mucho menos implicará que todos los ciudadanos deban pagar la misma cuota tributaria, tratando igual a los desiguales.

Uno de los pilares fundamentales que sustentan la equidad y la justicia en el sistema fiscal de un Estado es el principio de generalidad en el derecho tributario. Este principio se deriva del concepto más amplio de igualdad ante la ley y refleja la idea de que todos los ciudadanos deben contribuir de manera proporcional a la financiación de los gastos públicos, según su capacidad económica.

Desde una perspectiva filosófica, el principio de generalidad se vincula estrechamente con el concepto de justicia distributiva, que busca garantizar que los recursos y las cargas de la sociedad se distribuyan de manera equitativa y en función de las necesidades y capacidades de cada individuo. Por lo tanto, no solo promueve la equidad fiscal, sino que también contribuye a la cohesión social y al bienestar general de la comunidad.

Según Flores Zavala (1946), "Como derivación del principio de igualdad, es fundamental que los tributos se apliquen con generalidad y universalidad. Esto significa que,



para que el sistema tributario sea justo y equitativo, debe abarcar de manera integral todas las categorías de personas, bienes y actividades que están previstas en la legislación fiscal. En lugar de aplicar los tributos únicamente a una parte de estas categorías, lo que podría generar desigualdades y discriminaciones, el sistema debe incluir a todas las entidades que se ajusten a los criterios establecidos por la ley" (p. 149).

Además, Miguel Ángel Ekmekdjian (Manual de la Constitución Argentina, Editorial LexisNexis. Buenos Aires, 2008) agrega, "una consecuencia inmediata del principio de igualdad fiscal es la generalidad fiscal. Esto significa que nadie que tenga la capacidad contributiva prevista en la ley puede ser eximido de pagar el tributo. El límite es, también en este caso, el de la razonabilidad. En otras palabras, el tratamiento más beneficioso a ciertas categorías de contribuyentes es aceptable sólo cuando se funda en razones de programación económica, social o política" (p. 379)

Ello significa que no deben resultar afectadas personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían carácter persecutorio o de discriminación. Dicho en otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.

Normativa

Este principio está plasmado en el Preámbulo y en el art. 33 de la CN, el cual indica que "las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno".

Se refiere al alcance extensivo de la tributación a todos los ciudadanos que posean capacidad contributiva, de modo de no excluir a un sector privilegiándolo por sobre otro. Las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la "igualdad" del art. 16 de la CN. Las exenciones y demás beneficios tributarios deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas. Los tributos deben abarcar a todas las categorías de contribuyentes, según su capacidad contributiva.



En el fallo “Scaramella Hermanos c/ Provincia de Mendoza” (1931, 162:240) la Corte Suprema ha dicho que la generalidad o uniformidad es una condición esencial de la tributación; no es admisible gravar a una parte de la población en beneficio de otra.

El Máximo Tribunal sostuvo que el Congreso nacional puede eximir de gravámenes fiscales toda vez que estime ser ello conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional. El mismo Congreso puede autorizar en ejercicio de las facultades otorgadas por la Constitución (Ferrocarril Central Argentino c/ Provincia de Santa Fe, 1897, 68:227).

El principio de generalidad también alude a que, una vez establecidas las categorías o clases de contribuyentes, el gravamen correspondiente a cada una de estas debe ser aplicado a todos los que las componen y en forma pareja, y no sólo a una parte de los contribuyentes que integran una misma categoría (Carlos Pascolini SACIFICA c/ DGI, 1991, 314:1088).

Por último, las normas que establecen beneficios y exenciones tributarias son taxativas y deben ser interpretadas en forma estricta, buscando que se cumpla el propósito perseguido con la sanción de la ley dentro del marco de posibilidades interpretativas que el texto legal ofrezca, no siendo admisible la interpretación analógica ni extensiva.

Implicaciones socioeconómicas y políticas

El principio de generalidad tiene importantes implicaciones socioeconómicas y políticas. Por un lado, promueve la estabilidad y la sostenibilidad fiscal al ampliar la base impositiva y reducir la evasión fiscal. Esto permite al Estado financiar sus actividades y programas de manera más efectiva, promoviendo así el desarrollo económico y social y reduciendo las desigualdades de ingresos y riqueza.

Por otro lado, contribuye a fortalecer la confianza de los ciudadanos en las instituciones democráticas y en el Estado de derecho en su conjunto. Al garantizar que todos los ciudadanos contribuyan equitativamente al financiamiento del Estado, se fomenta la participación ciudadana y se promueve la transparencia y la rendición de cuentas en la gestión de los recursos públicos.



Conclusión del principio de generalidad

Este principio, el cual surge del artículo 16 de la Constitución Argentina, y ordena que tributen sin exclusión arbitraria todos los que están incluidos en el ámbito de la capacidad contributiva, se refiere más a un aspecto negativo que positivo: no se trata de que todos deban pagar tributos, sino de que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. Las excepciones sólo pueden fundarse en circunstancias de orden económico o social, razonablemente apreciadas por el Poder Legislativo, con el propósito de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad o para facilitar el desarrollo de algunas regiones del país. En reiteradas ocasiones, ha afirmado la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la generalidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.

El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y los beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan menos a pesar de configurarse el hecho imponible, pero cuya facultad de otorgamiento no es absoluto. Se observa, así, que existen exenciones en favor de instituciones de beneficencia, o de promoción de actividades artísticas, deportivas o culturales. También se suelen conceder exenciones impositivas a comercios o establecimientos industriales, con fines de regulación económica. Asimismo, existen exenciones políticas en favor de bienes y personas extranjeras, que se basan en razones diplomáticas y de reciprocidad. Por último, habitualmente se exime a las manifestaciones mínimas de capacidad contributiva, por estimarse que ciertas personas no pueden estar obligadas a contribuir por tener ingresos muy inferiores, que apenas alcanzan para su subsistencia. Ante la extrema pobreza, el Estado pierde su derecho a exigir tributos.

En Argentina, la facultad legislativa de conceder exenciones tributarias ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ha afirmado que el Congreso Nacional puede eximir de gravámenes fiscales así sean ellos de la Nación, como de las provincias y de los municipios toda vez que estime sea ello conveniente para el mejor desempeño y funcionamiento de un servicio de interés nacional que el mismo Congreso puede autorizar en ejercicio de la facultad que le confiere el art. 75, inc. 18, de la Constitución Nacional.

Por lo tanto, si el gobierno federal hace uso de tal facultad, las provincias no pueden obstaculizarla, ante lo cual sufren de invalidez las disposiciones provinciales que



establezcan impuestos a empresas o actividades que el Congreso decidió beneficiar mediante exenciones.



Principio de proporcionalidad

Concepto

El principio de proporcionalidad en el derecho tributario es una herramienta fundamental que busca asegurar que la carga impositiva se distribuya de manera justa y equitativa entre los contribuyentes, de acuerdo con su capacidad económica. Este principio se deriva de la idea más amplia de justicia distributiva, que busca garantizar que los recursos y las cargas de la sociedad se distribuyan de manera equitativa y en función de las necesidades y capacidades de cada individuo.

La estructura argumentativa del principio de proporcionalidad es que nos permite interpretar principios constitucionales y aportar soluciones jurídicas cuando diversos derechos fundamentales están en conflicto. Asimismo, permite maximizar los derechos fundamentales de acuerdo con sus posibilidades fácticas y jurídicas.

El requerimiento que justifica el principio de proporcionalidad es que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago. Es de gran importancia destacar que no prohíbe la progresividad de los impuestos. La proporcionalidad está dada por una alícuota constante, mientras que en la progresividad, a medida que aumenta la base imponible, aumenta la alícuota.

En otros términos, Horacio García Belsunce (2009) afirma que el desarrollo doctrinal y jurisprudencial de la garantía constitucional de la proporcionalidad puede resumirse diciendo que un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva. Lo segundo justifica los impuestos progresivos y lo primero los que son meramente proporcionales, de los cuales hay una infinita gama.

Desde una perspectiva filosófica, el principio de proporcionalidad se basa en la noción de que aquellos que tienen más capacidad económica deberían contribuir en mayor medida al financiamiento de las necesidades del Estado. Esto refleja un compromiso con la equidad y la solidaridad social, al tiempo que reconoce las diferencias individuales en términos de riqueza y recursos.

Por último, el reconocido abogado y magíster en derecho público chileno, Miguel Angel Fernández González (2000) hace referencia al principio de proporcionalidad



indicando que su principal objetivo es que la carga tributaria sea adecuada, razonablemente, al bien o actividad sobre la que recae, considerando factores o elementos cuantitativos para verificar esa razonabilidad.

Normativa

El art. 4 de la Constitución Nacional dispone que el Tesoro nacional está conformado, entre otros recursos, por "... las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso Nacional".

Por otro lado, el art. 75, inc. 2° de la Constitución dispone que las contribuciones directas que imponga el Congreso Nacional tienen que ser "proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación".

La Corte Suprema, en el fallo "Eugenio Diaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires" (1928, 151:359), sostuvo que la proporcionalidad del art. 4 de la CN es un precepto que no se debe considerar aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los art. 16 y 67 (actualmente art. 75), inc. 2°, de la CN que indica que es atribución del Congreso "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. Las contribuciones previstas en tal inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables" (p. 359).

Así también consideró que la proporcionalidad está referida a la riqueza y admitió los impuestos progresivos de manera reiterada ya que al aplicar tasas impositivas más altas a los segmentos más acomodados de la población, se busca aliviar la carga fiscal sobre los contribuyentes de menores recursos. La Corte sostiene que la proporcionalidad que establece la Constitución Nacional no quiere decir proporcionalidad con respecto a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de los habitantes (Gregorio Morán c/ Provincia de Entre Ríos, 1934, 171:390; Ayerza Alejandro c/ Provincia de Córdoba, 1940, 187:495; Mason de Gil Malvina c/ Municipalidad de Santa Rosa, 1943, 195:270).



Implicaciones socioeconómicas y políticas

El principio de proporcionalidad tiene importantes implicaciones socioeconómicas y políticas. En primer lugar, contribuye a promover la equidad en el bienestar de la sociedad al garantizar que aquellos que tienen más recursos contribuyan en mayor medida al financiamiento del Estado. Esto puede ayudar a reducir las desigualdades de ingresos y riqueza en la sociedad y a promover un mayor sentido de solidaridad y cohesión social.

Conclusión del principio de proporcionalidad

En conclusión, el principio de proporcionalidad en el derecho tributario se instaura como una herramienta fundamental para garantizar una distribución justa y equitativa de la carga impositiva entre los contribuyentes, en función de su capacidad económica. Este principio, derivado de la noción de justicia distributiva, refleja el compromiso con la equidad y la solidaridad social, reconociendo las diferencias individuales en términos de riqueza y recursos.

Desde una perspectiva normativa, este principio está respaldado por disposiciones constitucionales que exigen que las contribuciones fiscales sean equitativas y proporcionales a la población, asegurando así que los tributos sean aplicados de manera uniforme en todo el territorio nacional.

La jurisprudencia también respalda este principio, interpretándose como una medida que no se limita a la alícuota del impuesto, sino que se refiere a la capacidad de tributar de los habitantes. Además, se reconoce la posibilidad de establecer impuestos progresivos que gravan de manera proporcional a la capacidad económica de cada contribuyente.

Las implicaciones socioeconómicas y políticas del principio de proporcionalidad son significativas, ya que contribuye a la solidaridad social al asegurar que aquellos con mayores recursos contribuyan más al financiamiento del Estado. Esto puede ayudar a reducir las desigualdades de ingresos y riqueza en la sociedad, así como a fortalecer el sentido de unión social.



Principio de no confiscatoriedad

Concepto

Uno de los pilares fundamentales del derecho tributario es constituido por el principio de no confiscatoriedad ya que establece límites claros al poder impositivo del Estado, garantizando que la carga fiscal no conduzca a una privación injusta de los bienes del contribuyente.

En derecho tributario, el principio de no confiscatoriedad consiste en que la recaudación impositiva llevada a cabo por el Estado nunca podrá ser tal que conlleve la privación completa de bienes del sujeto, es decir, el 100%.

Este principio de no confiscatoriedad supone la prohibición de establecer una carga tributaria exorbitante que conlleve una privación casi total de la riqueza del sujeto tributario. Luego, en función de la normativa de cada país, el porcentaje máximo (60, 70, 90...) que se considere como punto máximo de privación de bienes del sujeto será diferente.

En ese sentido, este principio persigue proteger el derecho a la propiedad privada. No se puede agotar la riqueza del contribuyente. Visto de otro modo, la no confiscatoriedad es el límite a la progresividad de las cargas tributarias. Igualmente, este principio se asocia al principio de capacidad económica porque el tributo debe basarse en la capacidad económica para que nunca tenga alcance confiscatorio.

Este principio no sólo debe estudiarse del conjunto del sistema tributario de un país, sino que debe aplicarse a cada uno de los tributos. Si no existiese este límite, el Estado podría apropiarse de forma indirecta de los bienes de los contribuyentes a través de las cargas tributarias. Esto es lo que precisamente quiere evitar el principio de no confiscatoriedad.

Fundamentos filosóficos y legales

Se encuentra el fundamento del principio de no confiscatoriedad en la protección de la propiedad privada, un derecho fundamental consagrado en numerosas constituciones y tratados internacionales de derechos humanos. Desde una perspectiva filosófica, la propiedad privada se considera un pilar fundamental de la libertad individual y la dignidad



humana, y los impuestos excesivos que amenazan este derecho son vistos como una forma de coerción estatal injusta. En el contexto tributario, este principio garantiza que el Estado no pueda utilizar los impuestos como un medio para privar injustamente a los individuos de su propiedad o riqueza.

Normativa

El principio de no confiscatoriedad no se encuentra expresamente contemplado en la Constitución Nacional pero sí en forma implícita en cuanto protege la propiedad, derecho contemplado en los art. 14, 17, 18 y 33.

La propiedad puede verse deteriorada, por una fuerte presión tributaria ejercida mediante altas alícuotas relativas a ciertos tributos. En consecuencia, la garantía de la propiedad procura ser asegurada en materia tributaria mediante el principio de la no confiscatoriedad, que en muchos países ha sido consagrado expresamente en sus constituciones políticas. Un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta o el capital (Degó, Félix Antonio, 1958, 242:73; Soficomar y Constitucion Palace Hotel S.R.L. y otro c/ Nación, 1967, 268:56).

Juan Carlos Luqui (1993), un reconocido abogado argentino en su obra de derecho constitucional tributario, sostiene que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad. Sin embargo, no toda la doctrina comparte este criterio.

En relación a los impuestos indirectos, el principio de no confiscatoriedad no parece tener la misma aplicación, en razón de la posibilidad de su traslación. La Corte rechazó la aplicación del principio de no confiscatoriedad a los impuestos indirectos, salvo que se demuestre que el encarecimiento representado por el monto del impuesto, al no ser absorbido por la capacidad adquisitiva de los compradores, recae sobre el costo y la ganancia con carácter de exacción, es decir absorbiéndolos sustancialmente. Tal como indica el fallo de la Corte Suprema de la Justicia de la Nación "S.A. Argentina Construcciones Acevedo y Shaw c/ Municipalidad de Santa Fe" (1946, 205:562) "para que los impuestos al consumo respecto de los cuales lo normal es que el precio real de venta agregue al costo y la ganancia el importe de la contribución, sean considerados confiscatorios se requiere que el monto del gravamen absorba una parte sustancial de lo que el dueño del producto obtiene al venderlo al consumidor" (p. 562)



La Corte, en carácter de protector de la sociedad, desarrolló su teoría de las contribuciones confiscatorias y para ello toma en cuenta el porcentaje del 33% sobre la renta posible o productividad posible, esto es la capacidad productiva potencial en distintos ámbitos del tributo:

- En tanto al impuesto sucesorio, en el fallo “Ocampo, Carlos Vicente” (1956, 234:129) la Corte hace referencia a que no es violatoria del principio de la igualdad constitucional la discriminación hecha por la ley 11.287 entre los herederos domiciliados en el país o en el extranjero y la consiguiente imposición de un recargo a estos últimos. Pero ese gravamen es confiscatorio e inconstitucional cuando absorbe más de la tercera parte del valor de los bienes transmitidos. En tal caso corresponde reformar la liquidación practicada y reducir el monto del impuesto al límite máximo del 33% del valor de los bienes recibidos en herencia.
- Teniendo en cuenta la contribución territorial, en el fallo “Pereyra Iraola, Leonardo c/ provincia de Córdoba” (1946, 206:214) afirma que “cuando la contribución territorial absorbe más del 33 % de la utilidad real de un establecimiento rural, y sobrepasa también igual por ciento de la renta de la explotación ideal del mismo, calculada por el perito agrónomo único, debe ser declarada confiscatoria. No importan las observaciones que puedan hacerse a la administración del campo” (p. 214).
- En cuanto a la obligación tributaria que el Estado impone mediante el ahorro obligatorio, señaló que para demostrar que es inválida constitucionalmente, el contribuyente deberá probar su carácter confiscatorio en forma concreta y circunstanciada conforme a la pauta de fijar un 33% como tope de la presión fiscal en el caso, calculado sobre la capacidad del contribuyente establecida según los criterios de la ley 23.256 (régimen para el ahorro obligatorio para los años 1985 y 1986), tope más allá del cual estaría comprometida la garantía del art. 17 de la Constitución Nacional (Horvath P. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ ordinario, 1995 318:676). En esa línea el fallo “Indo S.A. c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ repetición (ley 11.683)” (1995, 318:785) indicó que “la confiscatoriedad se configura cuando se excede el tope del 33% tradicionalmente admitido en la presión fiscal” (p. 790).

La prueba de la confiscatoriedad de un tributo recae sobre quien la invoque. La Corte ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Gómez Alzaga, Martín Bosco c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ inconstitucionalidad, 1999, 322:3255)



La Corte Suprema ha dicho que a fin de que la tacha de confiscatoriedad pueda prosperar es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado “excede la capacidad económica o financiera del contribuyente” (Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional, 1989, 312:2467).

En 1991, en el fallo “López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero” (314:1293) declaró que “ha señalado de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital ... , y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien ...” (p. 1293).

Respecto de las tasas, en 1944, en el fallo “Molinos Río de la Plata c/ Municipalidad de Río Segundo.” (199:321) el Tribunal Supremo declaró que son confiscatorias aquellas que absorben una parte sustancial de la renta o del capital del bien sobre el cual se ha prestado el servicio.

Para determinar los límites admisibles fuera de los cuales el tributo es confiscatorio, el tribunal actuante debe examinar aisladamente cada gravamen sin tener en cuenta los recargos o las multas. Las provincias tienen facultades para dar efecto retroactivo a sus leyes impositivas y aplicar sanciones o recargos en forma de intereses punitivos, tendientes a asegurar la efectividad de sus recursos fiscales. Además, el cobro de intereses punitivos por el retraso en el pago de un impuesto no es una pena de las contempladas en el art. 18 de la Constitución Nacional, sino una sanción civil equiparada al resarcimiento de los daños y perjuicios por incumplimiento de una obligación. (Díaz de Vivar, Enrique c/ Prov. de Bs. Aires, 1940, 187:306). Es por ello que los intereses al ser un resarcimiento por el no pago de una obligación no deben ser consideradas al efecto de establecer si un tributo resulta o no confiscatorio.

Otro aspecto fundamental a analizar es el efecto de la inflación y de la posibilidad o no de aplicación o no de un ajuste por inflación, principalmente en el caso del impuesto a las ganancias. A los fines de este análisis resulta de vital importancia el análisis de la posición de la CSJN en autos caratulados “Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo” (2005, 328:2567) y en autos caratulados “Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo” (2009, 332:1571). Respecto



del primero de los fallos, ante un recurso de amparo presentado por la actora solicitando la impugnación de normas que impedían a la actora aplicar el ajuste por inflación impositivo en un periodo de alta inflación en el país, en este caso el tribunal resolvió que las normas impugnadas eran válidas y que sólo se podría prescindir de su aplicación en el caso particular en que pueda probarse la absorción de una porción sustancial de la renta o el capital. Respecto del segundo de los fallos, en este caso la actora pudo demostrar que la no aplicación del ajuste por inflación impositivo resultaría en una carga desmedida que afectaría por lo que el tribunal resolvió que la prohibición de utilizar el mecanismo de ajuste del Título VI de la ley del impuesto a las ganancias resulta inaplicable al caso de autos en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insume una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor -según cabe tener por acreditado con la pericia contable- y excede cualquier límite razonable de imposición, configurándose así un supuesto de confiscatoriedad. En otras palabras, a través de una pericia contable (como principal medio de prueba entre otros presentados por la actora), la corte le permitió la aplicación del ajuste por inflación ya que su no aplicación llevaría a que se vea vulnerado el principio de no confiscatoriedad.

Conclusión del principio de no confiscatoriedad

La aplicación adecuada del principio de no confiscatoriedad requiere un equilibrio cuidadoso entre la necesidad de financiar las funciones del Estado y el respeto de los derechos y la dignidad de los contribuyentes. Al garantizar que los impuestos sean justos, proporcionales y no excesivos, se promueve la confianza en el sistema tributario y se contribuye al desarrollo económico y social del país. Este principio es esencial para mantener el equilibrio entre las demandas fiscales del Estado y los derechos individuales de los ciudadanos.

Al analizar este principio resulta importante destacar el concepto de capacidad contributiva, el cual será desarrollado posteriormente en el presente trabajo, ya que es este concepto el que nos permite dilucidar cuando un tributo absorbe una porción sustancial de la renta o capital, lo que ha sido determinado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación como causal de violación de este principio

Cabe aclarar que este principio, al tener en cuenta la capacidad económica para la determinación de si un tributo resulta o no confiscatorio, no puede ser aplicado de forma global para todos los contribuyentes sino que para cada caso particular debe plantearse y probar la absorción de una porción sustancial de la renta o capital.



Principio de irretroactividad

Concepto

Según el Diccionario panhispánico de español jurídico de la RAE, la irretroactividad es el “principio establecido en la Constitución y en otras normas del ordenamiento jurídico que prohíbe la aplicación de los efectos de las normas a situaciones o hechos surgidos o acontecidos antes de su entrada en vigor, especialmente si son restrictivas de derechos individuales, no favorables o de carácter sancionador”.

Este principio tiene sus bases en el Código Civil de la Nación y tiene que ver con aplicar una ley nueva a los actos del pasado. El Congreso puede sancionar leyes tributarias retroactivas, siempre que no se afecte la garantía constitucional sobre propiedad privada.

La retroactividad es un principio criticable en cualquier materia. Existe consenso doctrinario respecto de que hay que respetar las reglas del juego y precisamente para ello es necesario que se conozcan con anterioridad.

La ley siempre debería ser preexistente a los hechos sobre los cuales se va a aplicar. Según el Código Civil y Comercial de la Nación, a partir de la entrada de vigencia de las leyes, estas se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. Respecto de lo anterior, es importante recordar que las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

El principio de irretroactividad encuentra sus fundamentos en la protección de la seguridad jurídica, la estabilidad de las relaciones jurídicas y el respeto a los derechos adquiridos. Al prohibir la aplicación retroactiva de las normas, se evita la incertidumbre y se preserva la confianza en el sistema legal. Además, la irretroactividad protege contra el abuso de poder por parte del Estado al impedir que se impongan sanciones o restricciones a actos pasados que en el momento de su realización eran legales.

Normativa



El art. 3 del Código Civil establece que las leyes se aplicarán a partir de su entrada en vigencia a las consecuencias de las relaciones y a las situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario. Por último dispone que la retroactividad establecida por ley en ningún caso podrá afectar derechos amparados por garantías constitucionales.

También el artículo 7 del Código Civil y Comercial de la Nación, que es muy similar al artículo mencionado del Código Civil, indica que “a partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales”.

Cabe aclarar que las nuevas leyes supletorias no son aplicables a los contratos en curso de ejecución, con excepción de las normas más favorables al consumidor en las relaciones de consumo.

En materia tributaria, constituye una cuestión especialmente controvertida el alcance retroactivo de las leyes que crean tributos. La gran mayoría de la doctrina considera inconstitucionales a las leyes retroactivas en cuanto a tributos, aunque la Constitución Nacional no se refiere expresamente a la irretroactividad de la ley tributaria.

Villegas, Héctor B (1993), en su curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario menciona que por regla general, 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, sin perjuicio de que una ley pueda afectar consecuencias aún no producidas al momento de su entrada en vigencia. Sin embargo, el principio de irretroactividad tiene ciertos objetivos tales como:

- Protección de la seguridad jurídica: este principio protege a los contribuyentes de que nuevas leyes fiscales puedan aplicarse retroactivamente y, por ende, alterar las condiciones bajo las cuales cumplieron con sus obligaciones fiscales anteriores. Esto garantiza que las personas y empresas no sean sorprendidas por cambios legales inesperados que podrían afectarles desfavorablemente por acciones ya realizadas.
- Previsión y planificación: los contribuyentes deben tener la capacidad de prever sus obligaciones fiscales y planificar en función de la legislación



vigente en el momento en que realizan sus actividades económicas. Si una ley se aplicara retroactivamente, podría generar incertidumbre y complicar la planificación fiscal.

- Derechos adquiridos: el principio de irretroactividad protege los derechos adquiridos y las situaciones jurídicas consolidadas bajo la legislación anterior. Si una nueva ley estableciera reglas fiscales diferentes para períodos anteriores a su promulgación, podría vulnerar derechos ya establecidos y generar injusticias.

La Dra. García Vizcaíno (2014), abogada argentina especialista en derecho tributario, distingue dos tipos de retroactividad en la tributación:

- La retroactividad genuina o propia, aquella en la que la ley nueva alcanza a hechos pertenecientes al pasado ya ocurridos, o sea, situaciones que se han configurado en su totalidad antes de la entrada en vigencia de la ley. La aplicación de una nueva ley a situaciones pasadas puede ser problemática, ya que los contribuyentes no tuvieron la oportunidad de ajustar su comportamiento o planificación fiscal en función de la nueva normativa. Por lo general, esta forma de retroactividad es rechazada por los principios de justicia y seguridad jurídica, ya que puede crear una sensación de injusticia al cambiar las reglas a mitad de juego para situaciones que ya estaban cerradas.
- La retroactividad no genuina o impropia, o pseudoretroactividad, cuando la ley es aplicada a situaciones o relaciones jurídicas actuales, no concluidas al momento de su entrada en vigor, como el caso de los hechos imposables de ejercicio. Esta forma de retroactividad es generalmente aceptada por los tribunales constitucionales porque no afecta a situaciones ya consolidadas, sino que regula las situaciones actuales en desarrollo. Los contribuyentes tienen la oportunidad de adaptarse a la nueva ley mientras las situaciones todavía están en proceso, lo que tiende a ser considerado más justo y equitativo.

El Máximo Tribunal ha aclarado que cuando se trate de las denominadas leyes aclaratorias en materia fiscal, estas no pueden ser consideradas como tales si incluyen



nuevas hipótesis no previstas en la norma legal interpretada. Lo contrario sería no respetar el principio de irretroactividad (“Juan F. Fullana SA”, 1985, 305:307)

Conclusión del principio de irretroactividad

En conclusión, el principio de irretroactividad constituye una piedra angular del Estado de derecho y la seguridad jurídica, desempeñando un papel crucial en la protección de los derechos fundamentales y la estabilidad de las relaciones legales. Al prohibir la aplicación retroactiva de las normas, este principio no solo resguarda a los ciudadanos de sorpresas legales y sanciones inesperadas, sino que también asegura que los derechos y obligaciones se definan de manera clara y predecible. En el ámbito tributario, la irretroactividad es vital para que los contribuyentes puedan anticipar con precisión sus responsabilidades fiscales, evitando así cargas imprevistas y sanciones retroactivas que podrían comprometer la equidad del sistema. Este principio no solo contribuye a la justicia y a la equidad dentro del sistema legal argentino, sino que también fortalece la confianza en las instituciones y el respeto por el marco normativo. La correcta comprensión y aplicación de la irretroactividad son, por lo tanto, esenciales para un ordenamiento jurídico que sea realmente justo, equitativo y respetuoso de los derechos de todos los ciudadanos.



Principio de equidad

Concepto

La palabra equidad proviene del latín *aequitas*. Este término se encuentra asociado a los valores de igualdad y de justicia.

La equidad constitucional intenta promover la igualdad, más allá de las diferencias en el sexo, la cultura, los sectores económicos a los que se pertenece, etc. Es por ello que suele ser relacionado con la justicia social, ya que defiende las mismas condiciones y oportunidades para todas las personas, sin distinción, solo adaptándose en los casos particulares.

Es decir que para que la equidad sea real no puede ser aplicada la norma en general a todos los individuos, sino que deben ser acatadas ciertas excepciones para cada caso particular. Además, cada persona debe ser capaz de hacer valer sus derechos, sin importar de donde provenga.

Este principio cumple un rol fundamental al aplicar las leyes, que, por definición son normas de carácter general, a los casos concretos o particulares. Un impuesto debe ser justo, esto se refleja cuando, por ejemplo, se aplican exenciones y subsidios a gente que se encuentra en situación de riesgo social. Guarda relación con la finalidad de promover el bienestar general consagrada en el Preámbulo de la Constitución.

En la práctica jurídica, la equidad desempeña un papel fundamental al adaptar las normas generales a las circunstancias particulares de cada caso. Aunque las leyes son de naturaleza general, la equidad exige contemplar excepciones para casos individuales, garantizando así que cada persona reciba un trato justo y equitativo. Por ejemplo, en el ámbito tributario, la equidad se refleja en la aplicación de exenciones y subsidios a personas en situación de vulnerabilidad social, con el fin de promover el bienestar general y reducir las desigualdades.

Un impuesto debe ser justo. El principio de la equidad se refiere a que debe ser equitativo el monto del impuesto en sí y la oportunidad en que se lo aplique y, además, la imposición debe guardar una razonable relación con la materia imponible (Modificación Ley 26.565 Título II del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, 2022). Equidad es



sinónimo de justicia. Un tributo no es justo en tanto no sea constitucional. Por lo que en esta garantía se engloban todas las otras señaladas anteriormente.

El principio de equidad articula y sintetiza a todos los demás principios constitucionales. Un tributo va a ser justo cuando considera las garantías de: legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad e irretroactividad.

En materia tributaria, el principio de equidad indica que las contribuciones que imponga el congreso deberán recaer en forma “equitativa” sobre la población. La equidad puede y debe verse de dos maneras.

Según Jorge Iván González y Federico Corredor (2016) “la equidad horizontal significa que agentes económicos similares deben tributar de igual manera; así, el impuesto debe ser igual para las personas que tienen el mismo ingreso. Y la equidad vertical quiere decir que agentes económicos diferentes deben tributar de distinta manera. Así, cuando se tienen ingresos diferentes, los impuestos también deben serlo” (p. 188).

En resumen, se puede decir que la equidad vertical hace referencia a que personas en distintas posiciones contributivas sean tratadas de distinta manera. En cambio, en la equidad horizontal aquellas personas que están en la misma posición contributiva se tratan de igual manera.

Normativa

El principio de equidad se encuentra contemplado expresamente en el art. 4 de la Constitución Nacional que indica 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 decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”.

La proporción justa o equitativa de los tributos se halla indiscutiblemente ligada a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad. Por lo cual podemos afirmar que el principio de equidad resume todos los demás principios.



Es necesario examinar las posibles consecuencias de la política fiscal a emplear por el país antes de ser puesta en ejercicio, evaluando quienes en definitiva terminarán cargando en mayor medida con el tributo, y que estosos tengan mayor capacidad contributiva, de manera proporcional.

La Corte Suprema ha dicho que la política fiscal y sus fundamentos no son susceptibles de revisión judicial, pues se estaría alterando la división de poderes. Sin embargo, la equidad tributaria sería una especie de principio no independiente, en tanto y en cuanto su cumplimiento o violación estarían dados esencialmente en relación a otros principios constitucionales, principalmente los de generalidad e igualdad.

Juan Carlos Luqui (1993), en su obra de derecho constitucional tributario, afirma que la equidad significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente. Si la ley tributaria llegara a imposibilitar el ejercicio de esos derechos destruiría una de las bases esenciales sobre la cual se apoya todo el sistema: la libertad individual.

Conclusión del principio de equidad

En síntesis, la equidad emerge como un principio fundamental en el ordenamiento jurídico argentino, con el poder de promover la igualdad y la justicia social en todos los ámbitos de la vida. Su aplicación se extiende desde la legislación tributaria hasta las normas civiles y penales, y su observancia es esencial para garantizar la igualdad de oportunidades y el respeto a los derechos fundamentales de todos los ciudadanos. En última instancia, la equidad, como principio rector de nuestro sistema legal, desempeña un papel crucial en la construcción de una sociedad más justa, equitativa y solidaria para todos sus integrantes.

En el contexto tributario, el principio de equidad adquiere una importancia particular al garantizar que las contribuciones impuestas por el Congreso recaigan de manera equitativa sobre la población. Esto implica que los impuestos deben ser iguales para personas con ingresos similares (equidad horizontal) y diferentes para personas con ingresos diferentes (equidad vertical). La equidad tributaria busca asegurar que los contribuyentes sean tratados de manera justa y que la carga impositiva sea proporcional a su capacidad contributiva, evitando así que los más vulnerables soporten una carga desproporcionada.



Capacidad contributiva

En el presente trabajo, luego de informarnos sobre los principios constitucionales del derecho tributario, podemos notar que estos mencionan frecuentemente la capacidad contributiva de la persona física o jurídica en la cual recae el tributo. Por lo cual, es de suma importancia adentrarnos en esta capacidad.

Concepto

La capacidad contributiva es una de las teorías más aceptadas acerca del porqué pagar los impuestos y quiénes deben pagarlos. A la pregunta de cuánto es lo que cada sujeto debe pagar de impuestos, esta teoría indica que cada ciudadano pagará tributos en relación de su poder económico.

Existen ciertos indicadores que permiten calificar en términos económicos la situación personal del contribuyente, los cuales ponen de manifiesto la capacidad contributiva en las personas físicas. Los más utilizados son:

- i) La “renta” que se obtiene.
- ii) El “capital” o patrimonio que se posee.

Ciertamente, lo ideal sería utilizar conjuntamente ambos indicadores los cuales constituyen factores que ponen de manifiesto la realidad financiera y económica de las personas. Ambos muestran una íntima relación dado que es por medio de la renta que se justifica el patrimonio y es a través del patrimonio que se justifican rentas, todo lo cual facilita la administración del tributo.

Sobre el concepto “capacidad contributiva” existe una importante bibliografía. Trataremos de presentar una breve síntesis con nuestra opinión sin que ello pretenda agotar el tema.

La posición tradicional o clásica la podríamos resumir expresando que la capacidad contributiva significa la capacidad económica que se posee para hacer frente a las obligaciones tributarias, tomando en consideración la situación personal del contribuyente. El tema exige determinar los elementos representativos que se constituyan en indicadores objetivos que deben tomarse en consideración a estos efectos, los cuales además de



contener una íntima relación con el hecho imponible del impuesto permitan su cuantificación.

En el impuesto a la renta personal de carácter global, la posición tradicional y generalmente predominante entiende que dicha “capacidad” está referida a las personas físicas ya que es en ellas que es posible considerar algunos indicadores, entre los cuales se pueden mencionar: los gastos vinculados con el ingreso mínimo para subsistir, gastos de enfermedad y de educación, así como las erogaciones necesarias para mantener a personas que están a cargo del contribuyente y que carecen de ingresos suficientes. Por lo tanto, quienes no posean rentas que permitan cubrir las referidas necesidades no cuentan con la capacidad contributiva o capacidad de pago necesaria establecida por la ley y por lo tanto no deberían tributar el impuesto.

En cambio, quienes tienen ingresos que exceden dichas exigencias poseen una capacidad contributiva suficiente que los obliga tributar y las diferentes capacidades de pago serán medidas por otro elemento complementario que integra el modelo de impuesto a la renta global y progresivo que es la “progresividad” de las tasas.

Es decir que desde el momento que se pretende considerar la situación personal del contribuyente, ello estaría indicando que se atiende a las personas físicas o naturales y por consiguiente se estaría dejando de lado a las “entidades” en general, ya sea que estas posean o no personería jurídica.

En los tributos que se caracterizan por el hecho de que el impuesto se traslada en el precio, también existiría una manifestación económica relacionada con una capacidad contributiva puesta de manifiesto a través del nivel de las adquisiciones y por consiguiente habría que orientarla al consumidor final o “contribuyente de hecho”, ya que es este quien se ve percutido económicamente por el impuesto.

Ciertamente, este tipo de imposición presenta serias complejidades con respecto a la posibilidad de que los contribuyentes paguen dichos impuestos de acuerdo con una capacidad contributiva similar a la analizada precedentemente para los denominados impuestos “directos”. Se trata de impuestos que, a diferencia de los que gravan a la renta y al patrimonio mencionados precedentemente, no se personalizan.



Los elementos, objetivos y subjetivos, que integran la referida capacidad contributiva son dinámicos y dependerán del país y del momento en que se apliquen, dada la íntima relación que los mismos poseen con el sector económico, social, cultural y político, entre otros, todo lo cual incidirá en su elección. Por ello, estos elementos deberán contener características que permitan la cuantificación del mencionado concepto.

Con respecto al contenido cualitativo de los elementos que se utilizan, se trata de mediciones que pueden ser consideradas parciales. Corresponde agregar que, si se pretende considerar la capacidad contributiva en toda su extensión, en materia jurisdiccional deberían incluirse la totalidad de las rentas computando las obtenidas en el exterior. Por lo tanto, la capacidad contributiva tal como la concibe la posición clásica estaría indicando que la misma solamente es aplicable en el caso de los impuestos mencionados (renta y patrimonio), denominados tradicionalmente en la doctrina como impuestos “directos”.

Como se sabe, existen otros tributos entre los que se encuentran los impuestos al consumo, ya sea de etapa única o etapas múltiples, que gravan hechos económicos puntuales que por sí solos no permitirían analizarlos en un contexto económico global del contribuyente.

Lo expresado nos llevaría a la conclusión de que el principio de la “capacidad contributiva”, en los términos globales que lo hemos expuesto para los impuestos personales a la renta y al patrimonio, no puede ser aplicado para los referidos tributos de carácter “real”.

Por lo expuesto precedentemente, el concepto de “capacidad contributiva” y por consiguiente el de “equidad” serían aplicables exclusivamente a las personas físicas o al grupo familiar -núcleo familiar o unidad familiar- en los impuestos de carácter personal y global a la renta o al patrimonio, pero no se aplicaría a las personas jurídicas.

Una forma diferente de concebir dicho principio, en el caso de impuestos en los cuales se gravan manifestaciones aisladas y no globales como las analizadas, consistiría en que la capacidad contributiva se mida o se ponga de manifiesto exclusivamente a través de dichos actos y, por lo tanto, prescindiendo de la situación personal y global.



Con esta concepción, cada impuesto respondería a una capacidad contributiva diferente según el hecho económico que se quiera gravar puesto de manifiesto en la descripción del hecho imponible. Por lo tanto, en el caso de los impuestos al consumo, o sea, los “no personales”, se tomarían en cuenta aspectos puntuales exclusivamente cuantitativos y objetivos sin personalizarlos, es decir, aislados de una capacidad contributiva global, en donde se atendería únicamente al mayor o menor valor de los bienes o servicios que se adquieran.

Cabe destacar que esta posibilidad de interpretar en estos términos la capacidad contributiva carecería de sentido y de sustento, por lo tanto en estos casos no podría constituirse en un principio tributario.

Conclusión sobre el concepto de capacidad contributiva

Algunos de los principios constitucionales analizados previamente hacen referencia a este concepto de capacidad contributiva, incluso una opinión compartida entre los autores es que este concepto debe ser necesariamente analizado al momento de determinar la razonabilidad de la aplicación de un impuesto a un contribuyente, es decir resulta el metro patrón con el cual medir si algún principio está siendo o no vulnerado por un tributo.

Existen diferentes formas de medir la capacidad contributiva de una persona, algunas de estas son el patrimonio, la renta y el consumo. Cada tributo debe determinar cuál será la medida que tomará como demostrativa de la capacidad contributiva de un contribuyente, esta debe estar íntimamente relacionada con el hecho imponible u objeto del tributo.

No constituye un principio en sí mismo, sino que sirve como base para la tributación y para establecer el marco de razonabilidad de la aplicación del mismo y la posibilidad de determinar cuándo un principio está siendo violentado por un tributo.



Aporte Solidario y Extraordinario

Características

Frente al contexto de emergencia sanitaria producido por la pandemia del COVID-19 y frente al aumento del gasto público a raíz de la misma, el gobierno nacional impulsó un proyecto de ley para morigerar los efectos de la pandemia.

Dicho proyecto fue aprobado por el congreso a través de la ley 27.605, el cual consiste en:

- **Sujetos Alcanzados:**
 - ❖ Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de sus bienes.
 - ❖ Personas humanas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en “jurisdicciones no cooperantes” o “jurisdicciones de baja o nula tributación” (serán consideradas como residentes en el país a efectos de esta ley).
 - ❖ Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior por la totalidad de sus bienes en el país.
- **Hecho imponible:** cuando el valor de la totalidad de sus bienes exceda los doscientos millones de pesos (\$200.000.000) quedará alcanzada por el aporte de la totalidad de los bienes.
- **Criterio de valuación:** de acuerdo a los términos establecidos en el título VI de la ley 23.966, sobre el impuesto a los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias.
- **Deducciones:** sin deducción de mínimo no imponible alguno.
- **Alícuota:**
 - Para bienes situados en el País:

Tabla N°1

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

Fuente: Artículo 4 Ley 27.605

- Para bienes situados en el exterior (excepto repatriación art 6):

Tabla N°2

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%

Fuente: Artículo 5 Ley 27.605

- Exención: quedan exentas de este aporte las personas mencionadas en el artículo 2 cuando el valor de la totalidad de sus bienes no exceda de los doscientos millones de pesos (\$200.000.000), inclusive.

Análisis de constitucionalidad

A continuación se hará una síntesis de las principales críticas y respaldos a la ley 27.605, posteriormente se citará jurisprudencia y finalmente se elaborará una conclusión.

- Argumentos a favor de la inconstitucionalidad:
 - ❖ Violación del principio de igualdad: se argumentaba que el aporte afectaba de manera desproporcionada a un sector de la población, violando el



principio de igualdad consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional Argentina.

- ❖ Violación del principio de No Confiscatoriedad: algunos sectores sostenían que el aporte, en ciertos casos, podía llegar a absorber una parte sustancial de la riqueza de los contribuyentes, configurando una situación de confiscación prohibida por el artículo 17 de la Constitución Nacional Argentina.
- ❖ Falta de fundamento legal: se argumentaba que el aporte no era un tributo, ni una contribución, ni una tasa, por lo que al no ajustarse a las disposiciones contenidas en el art. 4 de la CN carecía de fundamento legal para su creación.
- Argumentos a favor de la constitucionalidad:
 - ❖ Emergencia sanitaria: los defensores de la ley sostenían que la pandemia de COVID-19 constituía una situación de emergencia sanitaria que justificaba la creación de medidas excepcionales como el aporte.
 - ❖ Solidaridad social: se argumentaba que el aporte era una medida de solidaridad social necesaria para atender las consecuencias de la pandemia.
 - ❖ Facultades del Congreso: se sostenía que el Congreso Nacional tiene facultades para crear impuestos y otras contribuciones para hacer frente a situaciones de emergencia.
- Jurisprudencia: la Corte Suprema de Justicia de la Nación aún no se ha pronunciado sobre la constitucionalidad del Aporte Solidario y Extraordinario. Sin embargo, existen fallos de tribunales inferiores que han declarado la inconstitucionalidad de la ley en algunos casos específicos pero, ratificando la constitucionalidad del mismo para la generalidad de los casos.
 - ❖ Naturaleza Jurídica: múltiples fallos han establecido que el nombre elegido por el legislador no afecta a la naturaleza del mismo, ya que por su naturaleza se determinó que cumplía con las disposiciones del art 4. de la Constitución Nacional. Se declaró que no se afectaba el principio de legalidad en materia fiscal por cuanto la ley cuestionada regulaba los elementos esenciales de la relación fallos considerados tanto por la CSJN en autos caratulados “Estévez, Laura Elena c/AFIP DGI s/Acción meramente declarativa” (2021) como por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en autos caratulados “Z., J. F. c/ EN - AFIP - Ley 27605 s/ Proceso de Conocimiento” (2024).



- ❖ Igualdad: en autos caratulados “Z., J. F. c/ EN - AFIP - Ley 27605 s/ Proceso de Conocimiento” (2024) la CAF, respecto del principio de igualdad se determinó que (de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema) el legislador puede contemplar de manera distinta situaciones que considere diferentes, siempre que esas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios, de indebido favor o disfavor, privilegio o inferioridad personal o clase, ni importe una ilegítima persecución de personas o grupos de ellas
- ❖ Confiscatoriedad: en este sentido encontramos fallos contrapuestos, según surge de autos “Estévez, Laura Elena c/AFIP DGI s/Acción meramente declarativa” (2021) la CSJN sostiene que aun si llegara a determinarse que el pago del tributo consume una porción sustancial de la renta del año 2020, no podría afirmarse que con ello se ha aniquilado o reducido la capacidad productiva de los bienes en cuestión, ya que aquella se vería inmediatamente recuperada en el período subsiguiente.

En contraposición, según lo visto en autos caratulados “Rosenzvit, Dario Javier c/ Estado Nacional -Ministerio de Economía- AFIP s/ acción mere declarativa de inconstitucionalidad” (2021) la Cámara Federal de Mendoza expone que incluso tratándose de un impuesto que grava el patrimonio y no la renta el análisis de la confiscatoriedad debe realizarse comparando el impuesto con las rentas que producen los bienes que se gravan, por lo que (para este caso en concreto) determina la inconstitucionalidad de este impuesto por violar el principio de la no confiscatoriedad.

Conclusión de constitucionalidad del aporte solidario y extraordinario

La constitucionalidad del Aporte Solidario y Extraordinario es una cuestión compleja y controvertida, aunque el único argumento que han dado por válido las distintas cámaras es la violación al principio de no confiscatoriedad, cabe destacar que no se puede hacer una determinación de si se afecta este principio en todos los casos sino que debe plantearse la inconstitucionalidad respecto de cada caso específico, aunque también en este caso se hallan disidencias respecto de la posición de las distintas cámaras de apelaciones, por lo que será la Corte Suprema de Justicia de la Nación la encargada de fijar una jurisprudencia definitiva respecto de los aspectos a considerar por las distintas cámaras a fin de determinar para cada caso la inconstitucionalidad o el ajuste a derecho de este impuesto.



Anticipo extraordinario de Impuesto a las ganancias

Características

Con el objetivo de impulsar la recuperación económica Argentina y hacer frente a las obligaciones en materia económica del país, se impulsó respecto del impuesto a las ganancias la creación de un anticipo extraordinario adicional al régimen de anticipos dispuesto en la ley de dicho impuesto para ciertos contribuyentes a través de la Resolución General 5391/2023.

- **Sujetos Alcanzados:** contribuyentes y responsables enumerados en el artículo 73 de la Ley de Impuesto a las ganancias que cumplan con los siguientes parámetros:
 - ❖ El monto del Resultado Impositivo de la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2022 (en caso que el cierre de ejercicio hubiera operado entre los meses de agosto y diciembre de 2022) o 2023 (cierres de ejercicio que hubieran operado entre los meses de enero y julio de 2023 sin aplicar la deducción de los quebrantos impositivos sea igual o superior a PESOS SEISCIENTOS MILLONES (\$ 600.000.000).
 - ❖ No hayan determinado impuesto.

Quedarán excluidas aquellas personas jurídicas que cuenten con un certificado de exención del impuesto a las ganancias vigente
- **Base imponible y alícuota:** el monto del pago a cuenta se determinará aplicando el QUINCE POR CIENTO (15%) sobre el Resultado Impositivo del período fiscal inmediato anterior a aquel al que corresponderá imputar el pago a cuenta
- **Pago y cómputo:** el pago a cuenta determinado conforme el procedimiento descrito, será abonado en TRES (3) cuotas iguales y consecutivas, en las fechas que se indican a continuación.

Tabla N° 1

CIERRE DE EJERCICIO	FECHA DE VENCIMIENTO CUOTAS N° 1, N° 2 y N° 3
Agosto a Diciembre 2022	22 de agosto/septiembre/octubre de 2023, respectivamente
Enero a Mayo 2023	22 de diciembre de 2023 y enero/febrero de 2024, respectivamente
Junio 2023	22 de enero/febrero/marzo de 2024, respectivamente
Julio 2023	22 de febrero/marzo/abril de 2024, respectivamente

Fuente: Artículo 5 RG 5391/2023

El pago a cuenta será computable en el período fiscal siguiente al que se haya tomado como base de cálculo, es decir:



- ❖ Con cierre de ejercicio operado entre los meses de agosto y diciembre de 2022, ambos inclusive: período fiscal 2022.
- ❖ Con cierre de ejercicio operado entre los meses de enero y julio de 2023, ambos inclusive: período fiscal 2023.

Análisis de constitucionalidad

A continuación se hará una síntesis de las principales críticas al anticipo extraordinario, posteriormente se citará jurisprudencia y finalmente se elaborará una conclusión

- **Críticas:**
 - ❖ **Capacidad Contributiva:** Una de las principales críticas respecto de la constitucionalidad del anticipo extraordinario es que este no se basa en la capacidad real de pago de las empresas, ya que se establece sobre la base del resultado impositivo del ejercicio 2022, sin considerar la situación financiera actual de las empresas ni sus perspectivas futuras.
 - ❖ **Irretroactividad:** Otra de las críticas al anticipo se basa en el hecho de que se fija un anticipo respecto de un ejercicio fiscal anterior a la entrada en vigencia de la Resolución que lo establece, lo que sería una clara violación al principio de irretroactividad al gravar a través de una normativa nueva hechos del pasado.
 - ❖ **Confiscatoriedad:** Este principio debería analizarse a cada caso particular teniendo en cuenta el criterio ya establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto sobre tributos que absorben un porcentaje mayor al 33% de la renta o capital.
 - ❖ **Legalidad:** Otra de las críticas principales a este anticipo se basa en la falta de legalidad de la resolución teniendo en cuenta que vulnera leyes de mayor jerarquía como la Ley 11.683 o incluso la misma Ley de Impuesto a las Ganancias prohibiendo por ejemplo la aplicación de quebrantos permitida por la Ley de Impuesto a las Ganancias, la posibilidad de reducción de anticipos en caso de previsión de un resultado impositivo menor al determinado en el ejercicio anterior establecida por la ley y su reglamentación y la imposibilidad de utilizar la compensación como medio pago para la extinción de la obligación tributaria.

- **Jurisprudencia**



- ❖ Teniendo en cuenta la principal crítica respecto de la capacidad contributiva y legalidad por la cual se han realizado la mayor cantidad de reclamos, en autos caratulados “Lomas de los vientos S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ proceso de conocimiento” (2023) el Juzgado Contencioso Administrativo Federal nos muestra claramente el sentido en que se debe analizar esta norma, en la causa la Cámara dispuso revocar una resolución de AFIP que obligaba al contribuyente a Ingresar las cuotas del anticipo y negando la posibilidad de reducción del anticipo incluso teniendo un horizonte previsible y demostrado, en el cual no se esperaban obtener resultados aduciendo que la norma no prevé la posibilidad de solicitar la reducción para este anticipo en ningún caso, ante esto la cámara resolvió otorgar una medida cautelar hasta tanto se debata la cuestión de fondo argumentando que los anticipos son pagos a cuenta del tributo final y que por lo tanto deben guardar una razonable relación cuantitativa con este, que si bien el legislador autoriza a la AFIP a recaudar esos anticipos fundándose para ello en la continuidad en la capacidad contributiva del obligado al pago, la opción de reducción de anticipos sobre la base de la estimación del contribuyente relativa al impuesto total estimado, permite ajustarlos a la situación económica real de los obligados.
- ❖ En autos “Vicentin SAIC c/ Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva s/ medida cautelar” (2023) la Cámara Federal de Resistencia sigue con el mismo criterio, obteniendo una medida cautelar respecto del cobro de estos anticipos partiendo la cámara desde el punto de vista de que estos deben guardar relación con la real capacidad contributiva del contribuyente y en este caso al encontrarse Vicentin en un proceso concursal con mayor razón se debe analizar la cuestión de fondo, que resulta ser la capacidad de generar los resultados que motivan un ingreso anticipado del impuesto a las ganancias, antes de poder requerir el pago o no de un anticipo que podría traer aparejados grandes perjuicios para la empresa.
- ❖ También el Juzgado Federal de Mendoza en autos caratulados “José Cartellone Construcciones Civiles S.A. c/ AFIP-DGI s/ medida cautelar autónoma” (2023) otorga una medida cautelar considerando que se debe culminar con el proceso administrativo que es, por esencia, revisor de actos, y por tanto es necesario el agotamiento de la vía administrativa previa. También destaca que la medida peticionada no implica una afectación al interés público, ya que la misma se traduce en una mera postergación



temporal de la ejecución de las resoluciones impugnadas, por ello se entendió procedente la medida cautelar, frente al silencio de la misma administración en relación al pedido expreso del recurrente de suspender los efectos de la resolución impugnada, sin que lo resuelto signifique adelantar opinión sobre la cuestión de fondo.

Conclusión de constitucionalidad del anticipo extraordinario de impuesto a las ganancias

Según nuestro punto de vista, entendemos que este régimen de anticipo resulta cuestionable desde el punto de vista constitucional debido a la contrariedad que presenta respecto de la propia ley del impuesto del cual proviene el anticipo e incluso contrariando y dejando sin efecto leyes de mayor jerarquía como la ley 11.683. En este sentido se han obtenido medidas cautelares suspendiendo el ingreso del anticipo hasta tanto se defina la cuestión de fondo.

Respecto de la confiscatoriedad y la capacidad contributiva debe analizarse cada caso en particular, la realidad y la jurisprudencia dictan que es muy posible obtener fallos favorables obteniendo medidas cautelares hasta tanto se verifique la verdadera procedencia del anticipo dependiendo si verdaderamente existe la capacidad contributiva que fundamenta el ingreso del tributo y si este no resulta confiscatorio, por supuesto se deben analizar las características particulares de cada caso pues no es posible determinar que en general se vean afectados estos principios constitucionales.

Teniendo en cuenta las críticas a la violación del principio de irretroactividad consideramos que no se ve vulnerado ya que no se está gravando hechos pasado sino que simplemente se toman como base de cálculo para un anticipo, lo que se encuentra permitido expresamente por el cuarto párrafo del art 21 de la ley 11.683.



CONCLUSIONES

Podemos concluir que estos principios normados en la Constitución Nacional Argentina y desarrollados en el presente trabajo, constituyen el pilar fundamental sobre el que se apoya o debe apoyar la totalidad del marco normativo nacional en cuestiones de índole tributario.

Sin ellos, sería imposible pensar en una relación tributaria entre Fiscos y Contribuyentes, dado que estos principios constituyen un límite a la potestad del estado respecto de la creación de tributos que pudieran afectar los derechos individuales y colectivos de nuestra sociedad.

Los principios de Legalidad e Irretroactividad nos marcan que para que exista la posibilidad por parte del fisco de imponer un tributo, primero debe existir una ley que lo prevea.

La legalidad se refiere a la existencia de una ley que sienta el marco normativo el cual regirá la creación de un tributo y todos sus aspectos fundamentales (tales como objeto, sujetos, alícuotas, etc.) así como también la necesidad de que se cumplan todos los requisitos formales para la sanción de la misma.

La irretroactividad hace referencia a la imposibilidad de que nuevas leyes tengan efectos que afecten situaciones jurídicas o hechos ya consolidados, esto resulta de fundamental importancia teniendo en cuenta la importancia de la previsibilidad.

Podría decirse que estos dos forman una especie de primeros principios ya que el resto de los principios están supeditados a la existencia de estos, en otras palabras, no sería posible la existencia de principios que deban cumplir las leyes que impongan tributos si no es necesaria primeramente una ley que norme dichos tributos.

El principio de Igualdad se refiere a la obligación por parte de la legislación y del fisco de aplicar a todos los contribuyentes que se encuentren en las mismas condiciones el mismo tratamiento, este principio no implica que a todos los contribuyentes se les aplique el mismo tratamiento sino que habilita a los legisladores a aplicar distintos tratamientos para distintos contribuyentes, pero el mismo tratamiento para contribuyentes en condiciones similares.



La Generalidad es el principio a través del cual nuestra constitución obliga a todos los habitantes de esta Nación a contribuir al sostenimiento del Estado de acuerdo a las posibilidades económicas de cada contribuyente, es una demostración de la unidad del país al asumir cada uno en particular pero al mismo tiempo como juntos como sociedad la tarea de sostener la Nación, busca que se establezcan lazos de solidaridad y cohesión social al compartir tanto la obligación como el disfrute de los beneficios de manera equitativa entre todos los miembros de la sociedad Argentina.

La aplicación de un mismo tributo en la misma magnitud para todos podría llevar a que, para algunos sectores resultará muy leve y para otros resultará excesivamente oneroso, por eso lo que busca el principio de Equidad es un reparto más justo de la carga fiscal, es decir, implica que aquellos con mayores recursos contribuyan en mayor medida, mientras se protege a los sectores con menores recursos, además cumple una suerte de mecanismo de redistribución de la riqueza.

El principio de proporcionalidad busca que exista una relación razonable entre la carga impuesta a un contribuyente y la capacidad económica del mismo, de forma que esta no resulte excesiva permitiendo a cada habitante desarrollarse, progresar y disfrutar de los beneficios que produjo.

El principio de no confiscatoriedad actúa protegiendo la propiedad privada de cada contribuyente, funciona como una garantía ante la posibilidad de que un tributo afecte a la propiedad de una persona, sirve para garantizar que los individuos puedan seguir generando riqueza y contribuyendo al desarrollo económico del país sin temor a una carga tributaria desmedida que ponga en riesgo su capacidad productiva y su bienestar. Cabe aclarar que la especificidad de este principio hace que no sea aplicable de la misma manera para todos los contribuyentes sino que debe analizarse cada caso en particular con sus particularidades.

La capacidad contributiva puede entenderse como la medida utilizada para medir la razonabilidad de un tributo, puede verse desde distintos puntos de vista y considerar diferentes hechos como reveladores de la capacidad económica de un contribuyente tales como su patrimonio, sus ingresos, su consumo, etc.

En conjunto, los principios amparados en la Constitución Argentina forman un entramado normativo que busca asegurar la justicia, la equidad y la transparencia en el sistema tributario, protegiendo los derechos y las garantías de los contribuyentes y



promoviendo el bienestar general de la sociedad. Su importancia radica en su capacidad para garantizar un sistema tributario que sea justo, equitativo y transparente, contribuyendo así al desarrollo económico y social del país en su conjunto.

Por lo tanto resulta de vital importancia comprender cada uno de estos principios y analizarlos en su conjunto ya que todos se encuentran entrelazados y para entenderse o aplicarse uno debe tenerse en cuenta otro, asimismo ya que los principios se encuentran sujetos a la razonabilidad de la carga tributaria es importante entender la capacidad contributiva como la medida de la carga que nos permitirá determinar si un tributo resulta razonable o si su imposición perjudica de sobremanera a un contribuyente.



BIBLIOGRAFÍA

Agosto Walter (2017). *El ABC del sistema tributario argentino - CIPPEC*. Centro de Implementación de Políticas Públicas para la equidad y el crecimiento. <https://www.cippec.org/wp-content/uploads/2017/08/188-DPP-ADE-El-ABC-del-sistema-tributario-argentino-Julio-2017.pdf>

Alaluf, Alberto c/ Nación. (1962). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 253:332. <https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=265#page=332>

Atienza, M., & Ruiz Manero, J. (1995). *Las razones del derecho: Teorías de la argumentación jurídica*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. <https://www.organojudicial.gob.pa/escuelajudicial/files/2017/06/ATIENZA.-Las-Razones-del-Derecho-Teor%C3%ADas-de-la-Argumentacion-Jur%C3%ADdica.pdf>

Ayerza, Alejandro c/ Provincia de Córdoba. (1940). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 187:495. <https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=187#page=495>

Cafés La Virginia SA c/ DGI. (1997). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 320:1166. <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoSumario.html?idDocumentoSumario=6153>

Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo. (2009). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 332:1571. http://www.sajj.gob.ar/jurisprudencia/FA09000058-candy_afip_accion-federal-2009.htm

Carlos Pascolini SACIFICA c/ DGI. (1991). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 314:1088. <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoSumario.html?idDocumentoSumario=3070>

Constitución de la Nación Argentina (1994). Ley 24430. <http://servicios.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>



Costa Gonzalez Ceferino Albano (2017). *Los principios de equidad, capacidad contributiva e igualdad; síntesis conceptual*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>

Criminal c/ Olivar, Guillermo. (1875). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 16:118. <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7895951&cache=1723582033826>

Degó, Félix Antonio. (1958). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 242:73. <https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=246#page=73>

Derechos y garantías constitucionales, igualdad ante la ley (1992). Sumario de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. N° SUA0029158. <http://www.saij.gov.ar/derechos-garantias-constitucionales-igualdad-ante-ley-sua0029158/123456789-0abc-defg8519-200asoiramus>

Díaz de Vivar, Enrique c/ Prov. de Bs. Aires. (1940). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 187:306. <https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=187#page=306>

Dworkin, R. (1977). *Tomando los derechos en serio*. Harvard University Press. Editorial Ariel S.A. Barcelona, España. <https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2021/09/Descargue-en-PDF-Los-derechos-en-serio-de-Ronald-Dworkin-LP.pdf>

Ekmekdjian Miguel Ángel (2008). *Manual de la Constitución Argentina*. Editorial LexisNexis. Buenos Aires, Argentina. <http://catalogo.econo.unlp.edu.ar/meran/opac-detail.pl?id1=8144>

Estévez, Laura Elena c/AFIP DGI s/Acción meramente declarativa (2021). *Juzgado Federal de Comodoro Rivadavia*. Chubut, Argentina. Expediente FCR N° 4795/2021. A (Chubut) <http://scw.pjn.gov.ar/scw/viewer.seam?id=ureoFLpFTzavUkNfwBgbVjcV8aslu%2Bg8slRm4KxJ3ew%3D&tipoDoc=despacho&cid=383905>



Eugenio Diaz Vélez c/ Provincia de Buenos Aires. (1928). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 151:359.

<https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=151#page=359>

Fernández González Miguel Angel (2000). *Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria*. Revista chilena de derecho. Vol 27 N°2 pág 357-371. Sección estudios. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2650180.pdf>

Ferrocarril Central Argentino c/ Provincia de Santa Fe. (1897). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 68:227.

<https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7939631&cache=1723583029793>

Flores Zavala, E. (1946). *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. Editorial Porrúa. https://bibliotecadigital.uchile.cl/discovery/fulldisplay?vid=56UDC_INST:56UDC_INST&tab=Everything&docid=alma991002470689703936&lang=es&context=L&adaptor=Local%20Search%20Engine&query=sub,exact,Industria%20minera,AND&mode=advanced

García Belsunce Horacio (2009). *Temas de Derecho Tributario*, Tomo I. págs. 105 y s. Editorial Astrea.

<https://www.praxisjuridica.com.ar/productos/tratado-de-tributacion-tomo-i-derecho-tributario-2-volumenes-garcia-belsunce-horacio-a-director/>

García Vizcaíno, C. (2014). *Tratado de Derecho Tributario - Tomo I (Sexta ed.)*. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot.

https://docs.google.com/file/d/0B3b2nDfbTh_BZWpEWWxwaXo3a2s/view?resourcekey=0-hvg4405fqJcMdEiHQ6RNoQ

Gómez Alzaga, Martín Bosco c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ inconstitucionalidad. (1999). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 322:3255.

<https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoSumario.html?idDocumentoSumario=7412>

González, J. I., y Corredor, F. (2016). *La reforma tributaria en Colombia no es estructural ni integral ni progresiva*. Revista de Economía Institucional N°18, pág 173-200.



http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0124-59962016000100173

Gregorio Morán c/ Provincia de Entre Ríos. (1934). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 171:390.

<https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=171#page=390>

Gutiérrez, M. A. c/ Provincia de San Juan. (1935). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 180:384.

<https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/consultaSumarios/buscarTomoPagina.html?tomol=180&pagina=384>

Hernández Guijarro, Fernando (2014). *Los principios de generalidad e igualdad en la normativa tributaria municipal y su infracción por las ordenanzas fiscales*. Revista boliviana de derecho n° 19 Santa Cruz de la Sierra 201.

http://www.scielo.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2070-81572015000100015

Horvath P. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ ordinario. (1995). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 318:676.

<https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=3635931&cache=1723592489034>

Indo S.A. c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ repetición (ley 11.683). (1995). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 318:785.

<https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoSumario.html?idDocumentoSumario=5051>

José Cartellone Construcciones Civiles S.A. c/ AFIP-DGI s/ medida cautelar autónoma. (2023). *Juzgado Federal de Mendoza*. Expediente N° 011903-1020991

<https://www2.jus.mendoza.gov.ar/listas/proveidos/vertexto.php?ide=8399445393>

Legal (2015). *Una breve introducción al derecho fiscal o tributario*. Noticias Legales. <https://www.legal.com.ar/notas/una-breve-introduccion-al-derecho-fiscal-o-tributario>

Lomas de los vientos S.A. c/ Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ proceso de conocimiento (2023). Cámara Contencioso Administrativo Federal- Sala IV. Expediente N° 3176/2022/CA1



<https://ar.vlex.com/vid/lomas-vientos-sa-c-945370465>

López, Luis y otro c/ Provincia de Santiago del Estero. (1991). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 314:1293.

<https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoSumario.html?idDocumentoSumario=3024>

Luqui, Juan Carlos. (1993). *Derecho constitucional tributario*. Depalma, Bs. As.

<https://biblioteca.mpf.gov.ar/meran/opac-detail.pl?id1=557>

Mason de Gil Malvina c/ Municipalidad de Santa Rosa (1943). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 195:270.

<https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=196#page=270>

Modificación Ley 26.565 Título II del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, 2022

<https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/160000-164999/161802/norma.htm>

Molinos Río de la Plata c/ Municipalidad de Río Segundo. (1994). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 199:321.

<https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=200#page=321>

Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ Estado Nacional. (1989). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 312:2467.

<https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoSumario.html?idDocumentoSumario=1578>

Ocampo, Carlos Vicente. (1956). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 234:129.

<https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=234#page=129>

Pereyra Iraola, Leonardo (sucesión) c/ provincia de Córdoba. (1946). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 206:214.

<https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=206#page=214>



Prieto Sanchís, Luis (1992). *Sobre principios y normas. Problemas del razonamiento jurídico*. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1992. GREGORIO PECES-BARBA MARTÍNEZ.

https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/11676/sobre_Peces_1993.pdf

Prieto Sanchís, L. (1992). *Teoría de los derechos fundamentales*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

<https://e-archivo.uc3m.es/rest/api/core/bitstreams/e9bcda46-a797-4669-8e2b-bc4ee4b2e1f3/content>

Raffino, Equipo editorial Etecé (2022). *Equidad en Derecho y Economía en Argentina*. Enciclopedia.

<https://concepto.de/equidad/#:~:text=Equidad%20en%20Derecho%20y%20Econom%C3%ADa,-La%20equidad%20es&text=Esta%20herramienta%20permite%20adaptar%20la,ley%20aplica%20seg%C3%BAAn%20ciertas%20circunstancias.&text=Desde%20las%20Ciencias%20Econ%C3%B3micas%20se,de%20impuestos%20de%20las%20personas.>

Rosenzvit, Dario Javier c/ Estado Nacional -Ministerio de Economía- AFIP s/ acción mere declarativa de inconstitucionalidad (2021). *Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, sala A*. Expediente N° FMZ 1762/2021/1/CA1.

<http://www.saij.gov.ar/camara-federal-apelaciones-mendoza-federal-mendoza-rosenzvit-dario-javier-estado-nacional-ministerio-economia-afip-accion-mere-declarativa-inconstitucionalidad-fa21450003-2021-07-29/123456789-300-0541-2ots-eupmocsollaf>

S.A. Argentina Construcciones Acevedo y Shaw c/ Municipalidad de Santa Fe. (1946). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 205:562.

<https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=338#page=562>

Sabic M. Alejandra (2014). *Principios Constitucionales aplicables a la Materia Tributaria*. Revista Jurídica Online; tu espacio jurídico.

<https://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2014/08/29/principios-constitucionales-aplicables-a-la-materia-tributaria/>



Santiago Dugan Trocello S.R.L. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía s/ amparo. (2005). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 328:2567.

https://archivo.consejo.org.ar/Bib_elect/julio05_CT/documentos/trocello.htm

Scaramella Hermanos c/ Provincia de Mendoza. (1931). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 162:240.

<https://sjservicios.csjn.gov.ar/sj/verTomoPagina?tomold=162#page=240>

Soficomar y Constitucion Palace Hotel S.R.L. y otro c/ Nació. (1967). *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*, 268:56.

<https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoSumario.html?idDocumentoSumario=61958>

Tozzini, Gabriela Inés (2003). *El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. Sistema argentino de información jurídica.*

<http://www.saij.gov.ar/gabriela-ines-tozzini-principio-legalidad-reserva-ley-materia-tributaria-dacj060032/123456789-0abc-defg2300-60jcanirtcod#:~:text=El%20principio%20de%20legalidad%2C%20desde,previa%20que%20as%C3%AD%20lo%20establezca.>

Trujillo, Elena (2021). *Principio de no confiscatoriedad.* Economipedia.

<https://economipedia.com/definiciones/principio-de-no-confiscatoriedad.html>

Vicentin SAIC c/ Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva s/ medida cautelar” (2023) *Cámara Federal de Resistencia, Chaco, Argentina.* Expediente N° FRE 6679/2023/CA1

<https://www.cij.gov.ar/en-gb/d/resolucion-70451.pdf>

Villegas, Héctor B (1993). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.* Buenos Aires, Depalma, 1993. <https://biblioteca.mpf.gov.ar/meran/opac-detail.pl?id1=428>

Z., J. F. c/ EN - AFIP - Ley 27605 s/ Proceso de Conocimiento (2024). *Fiscalía en lo Civil y Comercial y Contencioso Administrativo.* Administrativo Federal N°8.

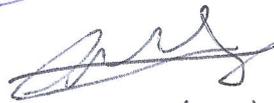
<https://www.fiscales.gov.ar/wp-content/uploads/2024/03/Dictamen-Fiscalia-N%C2%B08-en-lo-Contencioso-Administrativo-Federal-J.F.Z.-c.-AFIP-TESTADO.pdf>

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,21/08/2024.....


Agustín Matías Godoy
31.426
42.306.885



Agustina Camani

.....
Firma y aclaración

31337

.....
Número de registro

42794504

.....
DNI