

Breves notas sobre Emergencia y el Derecho Financiero. Aproximaciones para un abordaje constitucional de los Tributos Extraordinarios

*Ernesto Gómez Zamacola**

A mis amigos del Observatorio de Derecho Financiero

Resumen

En el presente trabajo elaboro una serie de breves notas sobre dos temas que han sido poco reflexionados de manera conjunta por la doctrina nacional. El primero de ellos son las denominadas emergencias. El segundo es cómo en un período de emergencia se desenvuelve el Derecho Financiero Público, especialmente el Derecho Tributario.

En este marco intento apuntar algunas ideas para abordar los problemas que se pueden suscitar cuando se establecen Tributos Extraordinarios en períodos de emergencia o excepcionales.

Descripto el propósito del presente trabajo corresponde advertir al lector que las ideas desarrolladas en esta colaboración son efectuadas en formato de breves notas dado el carácter provisional de las reflexiones esgrimidas, su desarrollo conciso y que los argumentos expuestos no son definitivos ya que es un tema complejo que invita a seguir estudiando y explorar

* Abogado graduado en la Universidad de Buenos Aires; Especialista en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires; Docente de grado (UBA, UNPAZ y UNDAV) y posgrado; Presidente del Observatorio de Derecho Financiero y Director de la revista digital *Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema*; ernestogomezzamacola@derecho.uba.ar.

distintos puntos de vista para poder tener una visión más clara, definitiva y completa sobre él.

Dicho de otro modo, esta publicación no pretende ser un punto de partida, ni mucho menos de llegada, sino tan solo un esbozo que permita ir pensando herramientas para abordar un nudo conflictivo que se genera por la conjunción de dos temas por sí solos ya problemáticos como lo son “las emergencias o crisis” y “los tributos”.

Palabras claves: Derecho Constitucional, Emergencia, Derecho Financiero, Constitución Financiera, Tributos Extraordinarios, Impuestos a las Grandes Fortunas, Principios Constitucionales de Derecho Financiero.

Brief Notes on Emergency and Public Financial Law in a State of Emergency. Approaches for a Constitutional Approach to Exceptional Taxes

Abstract

In this paper I elaborate a series of brief notes on two topics that have been little reflected on together by the national doctrine. The first is the so-called emergencies, and the second is how Public Financial Law, especially Tax Law, operates during periods of emergency. Within this framework, I aim to propose some ideas to address the problems that may arise when Extraordinary Taxes are established during emergency or exceptional periods.

It is important to note that the ideas presented in this collaboration are provisional, concise, and not definitive, given the complexity of the subject and the need for continued study and exploration of different points of view to gain a clearer, more complete understanding. In other words, this publication is not intended to be a starting or endpoint, but merely a sketch to begin thinking about tools to address a challenging knot created by the combination of two problematic themes – “emergencies or crises” and “taxes”.

Keywords: Constitutional Law, State of emergency, Financial Law, Financial Constitution, Extraordinary Taxes, Great Fortunes Taxes, Constitutional Principles of Financial Law.

Nota I: Constitución y Emergencias

I.1.a. El profesor Loewenstein en su momento observó que “en nuestro tiempo, ninguna constitución bien construida puede permitirse ignorar la posibilidad y las exigencias de una situación de crisis, y omitir la reconciliación, en todo lo que sea posible, de esta situación con los principios de un orden social libre con una estructura de Estado de derecho”.¹

Desde su redacción originaria la Constitución Nacional ha contemplado la existencia de situaciones de emergencia, crisis o urgencia que requieran medidas excepcionales. En un enjundioso estudio comparativo se ha observado que “[t]anto *la Corte norteamericana como la argentina han coincidido en que los poderes del Estado frente a una emergencia no son creados por esta última*”,² ya que aquellos están de manera expresa o implícita en la Constitución.

Así se observa que en el texto clásico de la Constitución³ se encontraba regulada la facultad de declarar el estado de sitio (art. 23, 61, 75, inc. 29 y 99, inc. 16 CN), la intervención federal (art. 6, 75, inc. 31 y 99, inc. 20 CN) o declarar la guerra (art. 75, inc. 25 y 99, inc. 15 CN).

Asimismo, cuando se den también ciertas circunstancias anómalas, la redacción actual de la Constitución permite el ejercicio de facultades legislativas por parte del Poder Ejecutivo; sea vía “delegación” (art. 76 CN) o a través de los “Decretos de Necesidad y Urgencia” (art. 99, inc. 3 CN).

I.1.b. Por otro lado, no es menos cierto que las situaciones de emergencia, crisis o urgencia han hecho que el Poder Legislativo y Poder Ejecutivo acrecienten sus facultades para regular los derechos y que de la mano de ello la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en su rol institucional,⁴

1. Loewenstein, Karl, *Teoría de la Constitución*, Barcelona, Editorial Ariel, 2ª ed., 1976, p. 286. Traducción: Gallego Anabitarte, Alfredo.

2. Bianchi, Alberto B., *Dinámica del Estado de Derecho. La seguridad jurídica ante la emergencia*, Buenos Aires, Ábaco, 1ª ed., 1996, p.72.

3. Usaremos la cita de los artículos correspondientes a la redacción actual.

4. Sobre el rol institucional de la CSJN recomendamos la obra de Alfonso, Santiago (h), *La Corte Suprema y el control político. Función política y posibles modelos institucionales*, Buenos Aires, Ábaco, 1ª ed., 1999.

ha ido creando una serie de reglas que dichos poderes deben respetar para poder usar estas facultades extraordinarias de manera legítima.

A modo de ejemplo se pueden citar los *leading case* en la materia: “*Er-colano*”⁵ donde la CSJN declaró la constitucionalidad de la ley 11.157 que congelaba el pago de los alquileres por dos años, como también el precedente “*Agustín Avico*”⁶ en el cual se declaró la constitucionalidad de una ley que dispuso por tres años una moratoria hipotecaria y se limitó la tasa de interés, o “*Russo Ángel*”⁷ donde la Corte declaró la constitucionalidad de una serie de leyes que suspendieron, por ciento veinte días, los desalojos ordenados por sentencia judicial firme.

I.1.c. Asimismo, más cerca en el tiempo, se puede observar que la declaratoria de emergencia habilitó el dictado de un decreto delegado por parte del Poder Ejecutivo Nacional por el cual se modificaron ciertos derechos de un convenio colectivo de trabajo que fue convalidado por la CSJN en el caso “*Cocchia, Jorge Daniel*”⁸ como también la disminución de la remuneración de los empleados públicos en el caso “*Muller, Miguel Ángel*”⁹ donde expresamente se dijo que “el Estado puede reducir los salarios de sus agentes, salvo que la Constitución Nacional expresamente garantice su intangibilidad, pero para que ello encuentre sustento en nuestra Ley Suprema, debe cumplir ciertos requisitos: que la reducción se adopte ante situaciones excepcionales de emergencia, tenga efectos generales y vigencia para el futuro en forma transitoria y no resulte confiscatoria, es decir, no desnaturalice el derecho a la retribución”.

5. Fallos: 136:161.

6. Fallos: 172:21.

7. Fallos: 242:472.

8. Fallos: 316:2624. Cabe recordar que en esta ocasión la Corte afirmó que en las “situaciones de grave crisis o de necesidad pública, que obligan al Congreso a la adopción de medidas tendientes a salvaguardar los intereses generales: el órgano legislativo puede, sin violar ni suprimir las garantías que protegen los derechos patrimoniales, sancionar la legislación indispensable para armonizar los derechos y garantías individuales con las conveniencias generales, de manera de impedir que los derechos amparados por esas garantías corran el riesgo de convertirse en ilusorios por un proceso de desarticulación de la economía estatal, el que, además y frente a la grave situación de perturbación social que genera, se manifiesta con capacidad suficiente para dañar a la comunidad nacional toda”.

9. Fallos: 326:1138. En este mismo sentido puede consultarse también Fallos: 323:1566.

I.1.d. La breve línea jurisprudencial de precedentes de la Corte Suprema argentina reseñadas en el punto que antecede se condice, en cierta medida, con la observación que hace Dalla Via respecto a cómo en Estados Unidos para los períodos de emergencia “[l]a Corte Suprema norteamericana ha elaborado una doctrina de doble jerarquía o ‘doble estándar’ en cuanto a las cláusulas constitucionales, de modo tal que de un lado se ubican los ‘derechos económicos’ y por el otro las llamadas ‘libertades fundamentales’, justificándose una mayor discrecionalidad por parte del legislador en la reglamentación de los derechos económicos” (el destacado no obra en el original).¹⁰

I.2. El análisis hasta aquí efectuado nos permite inferir que el sistema Constitucional establece tanto potestades y pautas legislativas que se aplican a los períodos de normalidad –los cuales deberían ser la *regla*– como también potestades y pautas legislativas que se aplican a períodos de emergencia –los cuales deberían ser la *excepción*.

Dicho de otro modo, se observa un “régimen legislativo *normal*” y la coexistencia de “*potestades de excepción*”.¹¹

En un período de normalidad la potestad legislativa se encuentra asignada, casi de manera exclusiva, al Poder Legislativo,¹² ya que la Constitución “pone en manos del Congreso de la Nación todas aquellas (competencias) que hacen a la función legislativa, o sea *la de crear derecho nuevo*”¹³ (el destacado no obra en el original).

Sin embargo, *bajo ciertas circunstancias excepcionales* la propia Constitución, con los procedimientos, pautas y límites que impone, *otorga*

10. Dalla Via, Alberto R., *Derecho Constitucional Económico*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 247.

11. Corti, Horacio G., *Derecho Constitucional Presupuestario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 1ª ed., 2007, pp. 344-345.

12. A modo general, en un período de normalidad, el PEN participa en la función legislativa con la potestad constitucional de promulgar o vetar, total o parcialmente una ley. De modo específico en nuestra materia el PEN tiene la iniciativa parlamentaria en materia de presupuesto.

13. Bianchi, Alberto B., *La delegación legislativa. Teoría de los reglamentos delegados en la Administración Pública*, Ábaco, Buenos Aires, 1ª ed., 1990, p. 32.

al Poder Ejecutivo potestades legislativas en los artículos 76¹⁴ y 99 inc. 3;¹⁵ estas facultades pueden denominarse *potestades constitucionales de excepción*.

Ahora bien, cabe reiterar que es la situación de emergencia o crisis la que habilita la utilización de los instrumentos jurídicos de excepción y no la discrecionalidad del Poder Ejecutivo ya que “el texto de la Constitución Nacional *no habilita a elegir discrecionalmente entre la sanción de una ley o la imposición más rápida de ciertos contenidos materiales por medio de un decreto*”.¹⁶

Asimismo, se observa que el sistema constitucional tolera una legislación más intensa en períodos de emergencia que en los de normalidad o, dicho de otro modo, la emergencia también otorga al Poder Legislativo la facultad de regular con mayor intensidad los derechos y libertades que en época de normalidad.

En este sentido, de modo claro se ha señalado que así como “los derechos pueden reglamentarse en tiempos de normalidad, *circunstancias excepcionales* requieren medidas excepcionales, de modo que *los derechos*

14. Sobre esta facultad, la Corte fue contundente al señalar que “En lo que se refiere a los decretos dictados en uso de facultades delegadas (o ‘decretos delegados’), el artículo 76 de la Constitución Nacional establece tres requisitos básicos: 1) que se limiten a ‘materias determinadas de administración o *emergencia pública*’; 2) que se dicten dentro del plazo fijado para su ejercicio y 3) que se mantengan ‘dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca’. El artículo 100, inciso 12 añade un cuarto requisito, a saber, 4) que los decretos así dictados sean refrendados por el jefe de gabinete de ministros y sometidos al control de la Comisión Bicameral Permanente del Congreso de la Nación (el destacado no obra en el original)”, Fallos 331:2406.

No es objeto del presente trabajo, sin embargo, no queremos dejar de señalar que cuando la delegación se haga en función a “materias determinadas de administración”, tal desplazamiento de la potestad no requiere la declaración de la emergencia pública.

15. Sobre esta facultad, Decretos de Necesidad y Urgencia, la CSJN ha sido categórica en cuanto que “la admisión del ejercicio de facultades legislativas por parte el Poder Ejecutivo se hace bajo *condiciones de rigurosa excepcionalidad* y con sujeción a exigencias materiales y formales, que constituyen una limitación” (el destacado no obra en el original), Fallos: 322:1726.

16. Fallos: 333:63.3

*pueden ser regulados, o restringidos, con (mucho) mayor intensidad*¹⁷ (el destacado no obra en el original).

I.3. Por otro lado, se ha precisado que “[el] poder ejercido por las autoridades constitucionales durante las crisis también deriva su autoridad del derecho. *Es el derecho lo que habilita al presidente o al Congreso a adoptar medidas de emergencia que difieren en procedimiento y sustancia de las que ellos pueden adoptar durante tiempos normales. Las autoridades constituidas están capacitadas por ley a actuar como sea mejor para obtener la efectividad requerida para responder a las emergencias.* Siendo así, la única distinción entre *las decisiones adoptadas en tiempos normales y las adoptadas en tiempos de crisis es que las últimas pueden sufrir, por así decirlo, procedimientos de atajo y pueden variar en sustancia*” (el destacado no obra en el original).¹⁸

Asimismo, sobre la tarea hermenéutica que debe practicar la comunidad jurídica para desentrañar los problemas que pueden devenir de la emergencia se ha dicho que “[l]a Constitución Argentina *tiene todas las respuestas a las posibles incertidumbres jurídicas, aun (o con más razón aún) en momentos de crisis. Solo hay que empeñarse en encontrarlas*”.¹⁹

Por las razones expuestas entendemos que *el norte para resolver los problemas de emergencia debe estar guiado por preceptos constitucionales.*

I.4. En este marco corresponde recordar que la CSJN ha dicho con mucha precisión que “las situaciones caracterizadas en la doctrina jurídica como ‘de emergencia’ [...] han *justificado siempre y en todos los países una legislación excepcional.* Estas situaciones derivan de acontecimientos extraordinarios, imprevisibles o bien inevitables con los recursos ordinarios, y que tienen una repercusión muy honda y extensa en la vida social, de suerte que demandan remedios también extraordinarios: a veces, son acontecimientos de carácter físico, como un terremoto, *una grave epidemia, etc.; a*

17. Arballo, Gustavo, *Brevísimo curso de derecho para no abogados*, Siglo XXI, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2022, pp. 148-149.

18. Rosenkrantz, Carlos, “Emergencias Constitucionales en Argentina: Los Romanos (no los jueces) tienen la solución”, en Riberi, Pablo (coord.), *Fundamentos y desafíos de la teoría constitucional contemporánea*, Universidad Nacional Autónoma de México - Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2019, p. 274.

19. Voto del ministro Dr. Horacio Rosatti en Fallos: 343:195.

veces, de índole económica, como las que han determinado en nuestro país –y en la generalidad de los países extranjeros– legislaciones especiales, *de efectos restrictivos para el derecho de propiedad consagrado por la Constitución [...] ‘la emergencia no puede crear un poder que nunca existió, ella puede proporcionar una razón para el ejercicio de poderes existentes y ya gozados’*, dijo la Corte Suprema de los Estados Unidos (Wilson v. New, 24-3 V. S. 332, 348), cuya doctrina es siempre de interés en nuestro derecho público dados los antecedentes de la Constitución Argentina. La emergencia no autoriza, en efecto, el ejercicio por el gobierno de poderes que la Constitución no le acuerda, pero sí justifica, con respecto a los poderes concedidos, *un ejercicio pleno y a menudo diverso del ordinario, en consideración a las circunstancias excepcionales que constituyen la emergencia*. Esta flexibilidad y amplitud en el ejercicio de los poderes, es de la esencia de todo gobierno, obligado constantemente a afrontar situaciones cambiantes y diversas, que requieren con frecuencia disposiciones urgentes y de distinta magnitud [...] Dentro de nuestro régimen constitucional, por consiguiente, todo gobierno [...] *está facultado para establecer la legislación que considere conveniente, tanto en las situaciones ordinarias como en las de emergencia, con el límite de que tal legislación sea razonable y no desconozca las garantías individuales o las restricciones que la misma Constitución contiene en salvaguarda de las instituciones libres*” (el destacado no obra en el original).²⁰

I.5. Por otro lado, en lo que respecta a qué se tutela con la emergencia y cuales son, en general, las alternativas para superarla, si bien se refiere a un tipo de emergencia específica, por lo gráfico de esta exposición conviene traer a colación la explicación del Dr. Rosenkrantz en cuanto a que “[e]n una emergencia constitucional, *la protección de las aspiraciones de la Constitución puede requerir o bien decisiones públicas que restringen los derechos constitucionales o la suspensión temporal de procedimientos constitucionales a favor de alternativas más expeditas*”.²¹

I.6. Por último, pero no menos importante, queremos señalar, de manera breve, que así como aun en actos de fuerza contra el orden institucional nuestra Constitución no suspende su vigencia (art. 36 CN), en la emergencia

20. Fallos: 238:76.

21. Rosenkrantz, Carlos, *op. cit.*, en Riberi, Pablo (coord.), *op. cit.*, p. 239.

su debida observancia deviene primordial ya que todos los actos y medidas dictadas en consecuencia deben ser razonables (art. 28 CN) y respetar el sistema de Derechos Fundamentales (art. 75 inc. 22 CN) o, en palabras nuestra norma fundamental, tratar de restringir en lo menor posible “el pleno goce y ejercicio de los derechos reconocidos por esta Constitución y por los tratados internacionales vigentes sobre derechos humanos” (art. 75, inc. 23 CN).

Nota II: el Derecho Financiero Público en Emergencia

II.1. En la nota anterior, en prieta síntesis, intentamos poner en manifiesto que en épocas de emergencia nuestro ordenamiento jurídico reconoce ciertas potestades y modalidades de regulación aplicables a dicho contexto, las cuales en un período de normalidad no estarían permitidas. Ahora nos toca ver cómo es que la emergencia opera sobre el Derecho Financiero Público.

Llegados a este punto, para poder proseguir con la exposición del tema abordado es conveniente, a los efectos metodológicos, pasar a definir para una mejor claridad expositiva, de manera sucinta y de modo *ad hoc*, qué se entiende por Derecho Financiero Público.²²

El Derecho Financiero es una rama del derecho público que regula el fenómeno que se conoce como actividad financiera pública y, en consecuencia, “es lógico que *la parte del Derecho objetivo que regula esa actividad se denomine Derecho Financiero*”.²³ También se ha precisado, con acierto, que “el derecho financiero *regula el aspecto sustantivo de las instituciones financieras*”.²⁴

22. Para ampliar sobre la problemáticas de la definición, determinar el alcance y contenido del derecho financiero ver: Gómez Zamacola, Ernesto, “Breves notas sobre teoría general, metodología y derecho financiero. La unidad del derecho financiero desde la Constitución Financiera y el principio de reserva de ley en materia financiera”, en Gómez Zamacola, Ernesto (dir.), Revista digital *Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema - Precedentes 2019*, N° 4, año 3, Observatorio de Derecho Financiero, 2022, pp. 200-216.

23. Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense - Facultad de Derecho, Madrid, 1979, p. 1.

24. Corti, Horacio G., *op. cit.*, 2007, p. 7.

Por su parte, cabe señalar que, a la *actividad financiera pública*, en términos jurídicos constitucionales,²⁵ se la concibe como “[e]l conjunto de *acciones financieras realizadas por el Estado con el fin de hacer efectivas las instituciones constitucionales*”²⁶ como también “*el sistema constitucional de los derechos humanos*”²⁷ y, en consecuencia, comprende a las normas por las cuales se regulan dichas actividades, actos u operaciones. Es decir, que esas normas “*regulan el ciclo completo del fenómeno financiero*”²⁸ e integran el derecho financiero público.

Ahora bien, como el *derecho financiero público encuentra*, en términos específicos, su fundamento normativo en el concepto de *Constitución Financiera*,²⁹ la actividad financiera pública es un fenómeno que se encuen-

25. Hacemos hincapié en que este es un análisis jurídico constitucional porque la actividad financiera pública como fenómeno puede ser objeto de estudio de distintas disciplinas ya que puede tener un abordaje desde las ciencias económicas, ciencias sociales y, como en este trabajo, desde las ciencias jurídicas.

26. Corti, Horacio G., *op. cit.*, 2007, p. 1.

27. Corti, Horacio G., *op. cit.*, 2007, p. 5.

28. Sainz de Bujanda, Fernando, *op. cit.*, p. 1.

29. Sobre el concepto de Constitución Financiera la bibliografía es vasta, pero recomendamos la lectura de los siguientes trabajos: Corti, Horacio G., “Introducción a la Teoría General de la Constitución Financiera”, publicado en Gómez Zamacola, Ernesto (dir.), Revista digital *Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema* - Precedentes 2017, N° 2, año 2, Observatorio de Derecho Financiero, 2021, pp. 202-261; Corti, Horacio G., “La Constitución Financiera: un nuevo marco teórico para las finanzas”, publicado en Gómez Zamacola, Ernesto (dir.), Revista digital *Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema* - Precedentes 2016, N° 1, año 1, Observatorio de Derecho Financiero, 2019, pp. 1-11. Asimismo, ver: Corti, Horacio G., *Financiar la Constitución*, Eudeba, 1ª ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2020, pp. 115-141 y Rodríguez Berejio, Álvaro, *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.

La Constitución Financiera ha sido definida como “el *subsector* de una constitución que *establece y regula cómo ella debe financiarse*” y por lo tanto “*regula una de las condiciones materiales que son necesarias para la existencia fáctica del Estado constitucional de Derecho: los recursos financieros*” y cómo éstos se deben asignar; Corti, Horacio G., *op. cit.*, p. 250; publicado en Gómez Zamacola, Ernesto (dir.), *op. cit.*, 2021.

tra, necesariamente, teñido de *pensamiento constitucional*³⁰ ya que tiene una “*configuración constitucional*”³¹ que actualmente no puede soslayarse.

En síntesis, se observa que el *derecho financiero público*, lo constituyen las normas, principios, potestades, derechos y deberes jurídicos que disciplinan las acciones financieras del Estado por las que se obtienen los recursos públicos de naturaleza financiera (art. 4 y 75, incs. 1, 2, primer párrafo, y 4 CN) y se practican asignaciones y gastos públicos (art. 75, incs. 2 segundo párrafo en adelante, 3, 7, 8 y 9 CN) con el fin de hacer efectivos los derechos fundamentales y mantener las instituciones constitucionales.³²

Por las ideas desarrolladas en este acápite es que coincidimos en la visión del “*derecho financiero como una unidad*” y con la observación efectuada por la Dra. Schafrik en que es “*la disciplina que ordena sus normas al cumplimiento de los fines previstos por el propio texto constitucional*”,

30. Al respecto ver, Corti, Horacio G., *Metodología para el análisis del tributo: fundamentos de un enfoque*

constitucionalista, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, t. 1, pp. 58-65.

31. Corti, Horacio G., *op. cit.*, 2007, p. 6.

32. No es ocioso recordar que la Constitución, aparte de las cláusulas expresas de contenido financiero, incluye cláusulas que inciden en cierta manera en el financiamiento de la Constitución y en el orden socioeconómico que ella establece. A estas normas se las denomina cláusulas de contenido financiero implícito. A modo de ejemplo en el derecho argentino puede verse, entre otras, las cláusulas constitucionales de regular el comercio –tanto en la esfera interprovincial como con el resto de las naciones– (art. 75 inc. 13 CN), las cláusulas de los códigos de fondo (art. 75 inc. 12 CN), la cláusula de progreso, del desarrollo humano y promoción de los derechos fundamentales (art. 75 incs. 18, 19, 22 y 23 CN), la referida a los establecimientos de utilidad nacional (art. 75 inc. 30 CN), la de disponer los bienes de propiedad nacional (art. 75 inc. 5) y las que se refieren a la creación y cuidado de la moneda y el sistema bancario (art. 75 incs. 6, 11 y 19); todas ellas coadyuvan tanto a financiar la Constitución como a implementar un orden socioeconómico que encuentre su fundamento en la norma fundamental.

Algunas de las mencionadas cláusulas han sido denominadas por la doctrina como las cláusulas de contenido tributario implícito. Recomendamos la lectura de Bulit Goñi, Enrique G., *Constitución Nacional y Tributación Local*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1ª ed., Tomo II, 2009, pp. 1109-1482.

Respecto del orden socioeconómico de la constitución puede consultarse la obra Bidart Campos, Germán, *El orden socioeconómico en la Constitución*, Buenos Aires, Ediar, 1999.

cuya finalidad última es “*es el cumplimiento de los mandatos previstos en el propio texto Constitucional*” (el destacado no obra en el original).³³

II.2.a. Delimitado, sucintamente, qué se entiende por derecho financiero público, se observa que en nuestro ordenamiento jurídico, en período de normalidad, la potestad normativa financiera se encuentra asignada al Poder Legislativo (art. 75 CN);³⁴ sin embargo, aun en este contexto, el ordenamiento jurídico constitucional le reconoce al Poder Ejecutivo dos potestades colegislativas: *a) el veto* (art. 78 CN y 99, inc. 3) y *b) la iniciativa de ley* en materia presupuestaria y para la ley de ministerios (art. 100, inc. 6 CN).

En este período el punto de conflicto se encuentra en la delimitación de la potestad legislativa y de la potestad reglamentaria, que, en términos de derecho financiero, implica determinar cuál es la extensión que se le debe asignar al principio de reserva de ley.³⁵

Otro punto de conflicto en este período es determinar qué se puede delegar y qué no bajo el concepto “determinadas materias de administración”, ya que para que ella ocurra no requiere, en principio, la existencia de un período de excepcionalidad o emergencia, sino simplemente cumplir con los demás requisitos del artículo 76 de la CN.

II.2.b. Ahora bien, *en el derecho financiero público la emergencia juega un papel fundamental* ya que nuestra Constitución habilita en dicho contexto y bajo ciertas pautas al Poder Ejecutivo a dictar decretos delegados como también decretos de necesidad y urgencia. Dicho de otro modo, la

33. Schafrik, Fabiana, “Algunas reflexiones sobre los principios del derecho financiero y de la institución tributaria en particular”, publicado en *Pensar en Derecho*, N° 21, Eudeba, Buenos Aires, 2022, p. 35.

34. La asignación de la potestad legislativa en el Congreso Nacional, en enseñanzas de la CSJN trae, como mínimo, las siguientes consecuencias: *a) “existiendo la facultad de legislar en el Congreso, corresponde a éste apreciar las ventajas e inconvenientes de las leyes que dictare, siendo todo lo referente a la discreción con que hubiera obrado el cuerpo legislativo ajeno al poder judicial”* (conf. Fallos: 68:238); *b) no les corresponde a los jueces decidir sobre la conveniencia o acierto del criterio adoptado por el legislador en el ámbito propio de sus funciones* (conf. arg. Fallos: 318:785); *c) Tampoco le corresponde pronunciarse sobre la oportunidad o discreción en el ejercicio de aquéllas, ni imponer su criterio de eficacia económica o social al Congreso de la Nación* (conf. Fallos: 224:810 y 311:1565) y *d) en principio “el control de constitucionalidad no autoriza a la Corte Suprema a sustituir en su función a los otros poderes del gobierno”* (Fallos: 256:386).

35. Corti, Horacio G., *op. cit.*, 2007, pp. 183-187.

emergencia desplaza, mediante distintas técnicas, la decisión financiera del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo, con los límites y alcances que establece la Constitución.

En efecto, se ha precisado que “[l]as decisiones de necesidad y en ejercicio de facultades delegadas no amplían la potestad reglamentaria del Ejecutivo, sino que *habilitan a ejercer legítimas potestades legislativas. De ahí que se expresen bajo la forma de decretos, pero que no contienen reglamentos, sino decisiones jurídicas de rango legal. En tal carácter importan la creación de nuevas disposiciones legales o, en su caso, la modificación, e incluso derogación, de las disposiciones legales preexistentes*” (el destacado no obra en el original).³⁶

Desde otra perspectiva se ha observado que *“la emergencia y la urgencia aparecen como un medio de fortalecimiento de la autoridad ejecutiva y la administración al servicio de los agentes económicos fuertes y el correctivo debilitamiento del poder legislativo y judicial. La sustitución de la representación parlamentaria y de la interpretación judicial conducen a la pérdida de diversidad democrática y tutela de los derechos individuales”*.³⁷

II.2.c. El fenómeno de la emergencia en el derecho financiero público trae como consecuencia *la flexibilización del principio de reserva de ley en algunas ramas que lo integran*.

Al respecto se observa que la emergencia incide tanto en el derecho presupuestario como en lo relativo al derecho del crédito público y deuda pública ya que la Constitución permite, de modo excepcional, al Poder Ejecutivo Nacional el uso de las instituciones legislativas de excepción en estos sectores del ordenamiento jurídico.

Además de ello, simplemente señalaremos que la emergencia en el derecho del crédito público y deuda pública influye de tal manera que habilita al Estado a declarar el *default*, repudio o la suspensión del pago de la deuda pública como también a modificar de modo unilateral las condiciones del cumplimiento de los empréstitos públicos (plazo de cumplimiento, moneda de pago, etc.). Este último proceder ha sido declarado constitucional por la

36. Corti, Horacio G., *op. cit.*, 2007, p. 345.

37. Rosembuj, Tulio, *Impuesto. Democracia, Coerción y Estado*, Editorial El Fisco, Barcelona, 2022, p. 86.

CSJN en varias oportunidades entre las que merece destacarse como precedentes “*Bruniardi*”³⁸ y “*Galli, Hugo G.*”.³⁹

Si bien los precedentes citados son los que estructuran el modo en que la CSJN aborda el vínculo entre la emergencia y el derecho del crédito público y deuda pública, en un caso posterior sintetizó que de ellos se desprende la doctrina referida a lo “*concerniente a las facultades del Estado, respecto de la posibilidad de que en épocas de graves crisis económicas, limite, suspenda o reestructure los pagos de la deuda para adecuar sus servicios a las reales posibilidades de las finanzas públicas, a la prestación de los servicios esenciales y al cumplimiento de las funciones estatales básicas que no pueden ser desatendidas*”.⁴⁰

II.2.d.i. Ahora bien, en el ordenamiento jurídico argentino hay dos sectores del derecho financiero público en los cuales se erige un valladar infranqueable por el cual, incluso en época de emergencia, se debe respetar estrictamente el principio de reserva de ley. Ello sucede en materia tributaria como también en lo relativo al sistema de coparticipación.

II.2.d.ii. En lo que se refiere a la emergencia y el derecho tributario vemos que la propia Constitución ha prohibido de manera expresa el uso de decretos de necesidad y urgencia en dicha materia.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sido tajante en la imposibilidad de que el Poder Ejecutivo, utilizando distintas técnicas, dicte normas de naturaleza legislativa.

En el precedente “*Video Club Dreams*”⁴¹ la Corte declaró la inconstitucionalidad de dos Decretos de Necesidad y Urgencia por los cuales se extendió la hipótesis de incidencia tributaria establecida en la ley 17.771 y

38. Fallos: 319:2886.

39. Fallos: 328:690. Aprovechamos esta cita para aclarar que estas notas no pretenden ser una oda a las potestades de emergencia o excepción; sino simplemente analizar cómo opera ello sobre el derecho financiero. Respecto a la emergencia, compartimos plenamente las observaciones efectuadas en la causa citada en el voto conjunto de los ministros Zaffaroni y Lorenzetti en cuanto a que: “que el derecho es experiencia y ella nos enseña de modo contundente *que la emergencia reiterada ha generado más emergencia e inseguridad [...] Un sistema estable de reglas y no su apartamiento por necesidades urgentes es lo que permite construir un Estado de Derecho*” (el destacado no obra en el original).

40. Fallos: 333:855.

41. Fallos: 318:1154.

sostuvo que “ninguna carga tributaria puede ser exigible *sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones*” (el destacado no obra en el original).

Por otra parte, en el caso “*Camaronera Patagónica*”,⁴² la Corte declaró la inconstitucionalidad de ciertas resoluciones del entonces Ministerio de Economía e Infraestructura que se habían dictado bajo el amparo de la ley 25.561 “*de emergencia pública y reforma del régimen cambiario*” ya que “el principio de reserva, de ley en materia tributaria tampoco cede en caso de que se actúe mediante *el mecanismo de la delegación legislativa previsto por el art. 76 de la Constitución*” (el destacado no obra en el original).⁴³ Sin embargo, a modo de *obiter dicta*, nuestro Máximo Tribunal señaló que por el singular contexto en el que se desenvuelve el derecho aduanero “*resulta admisible que el Congreso atribuya al Poder Ejecutivo ciertas facultades circunscriptas, exclusivamente, al aspecto cuantitativo de la obligación tributaria, es decir, autoriza elevar o disminuir las alícuotas aplicables, siempre y cuando, para el ejercicio de dicha atribución, se fijen pautas y límites precisos mediante una clara política legislativa*”.

En síntesis, la Corte Suprema entiende que *la emergencia no permite sortear las exigencias constitucionales en materia tributaria en cuanto exige que los tributos sean establecidos respetando el principio de reserva de ley*,⁴⁴ salvo bajo pautas precisamente determinadas, solamente podría delegarse la fijación de la alícuota arancelaria en los impuestos a la exportación e importación.

Por lo tanto nuestro ordenamiento jurídico, en este aspecto, termina coincidiendo con el postulado de la más destacada doctrina que sostiene

42. Fallos: 337:388.

43. Esta categórica jurisprudencia es reiterada por el ministro Dr. Lorenzetti en su voto en disidencia en la causa “*Festival de Doma y Folklore c/ Estado Nacional s/ acción meramente declarativa de derecho*”, Fallos: 341:101 y por la mayoría de la CSJN en la causa “*Swiss Medical S.A. c/ EN - SSS s/ amparo ley 16.986*”, Fallos: 343:86.

44. Sobre este principio en materia tributaria la bibliografía es frondosa pero no podemos dejar de recomendar para tomar dimensión acabada del principio el trabajo efectuado por el Dr. Casas. Ver Casas, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, 1ª ed., 1ª reimpr., Ad-Hoc, Buenos Aires, 2005.

que “*la atribución a los órganos legislativos, de la competencia para dictar normas en materia tributaria debería significar, siguiendo estrictamente el principio de separación de poderes, la exclusión de la potestad legislativa del poder ejecutivo*”.⁴⁵

II.2.d.iii. Por su parte, en materia de coparticipación las potestades constitucionales de excepción han tenido similar suerte que en materia tributaria.

En efecto, en lo que se refiere a decretos delegados, la Corte en la causa “*Santa Fe c. Estado Nacional*”⁴⁶ declaró la inconstitucionalidad del decreto delegado N° 1399/01 dictado por el Poder Ejecutivo en virtud de las disposiciones de la ley 25.414 de “[d]elegación del *ejercicio de atribuciones legislativas. Materias determinadas de su ámbito de administración. Emergencia pública. Alcances*”, por el cual establece una detracción de recursos coparticipables, previa a la distribución primaria, para financiar la operatoria de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En dicha ocasión fue tajante al señalar que los decretos delegados son inadmisibles en el sistema de coparticipación de impuestos ya que “en base a los caracteres esenciales y constitutivos del régimen de la coparticipación federal [...], *deviene irrelevante examinar el carácter delegado del decreto –en cuanto dispone la detracción en cuestión–*, porque en ningún caso *resultaría sustituible la potestad legislativa* de asignar específicamente recursos coparticipables, porque se trata de una facultad excepcional cuyo ejercicio por parte del Congreso de la Nación requiere de condiciones específicas [...] que impiden que pueda ser delegada” (el destacado no obra en el original). Se observa que la Corte ha sido tajante en cuanto a la posibilidad de usar la técnica delegativa en materia de coparticipación de ingresos y gastos.

El estándar señalado es reiterado por nuestro máximo Tribunal en el precedente “*Entre Ríos c. Estado Nacional*”,⁴⁷ donde si bien no declaró la inconstitucionalidad de los decretos en juego, sí concedió la medida cautelar peticionada por la provincia y ordenó al Estado Nacional que se haga cargo

45. Uckmar, Victor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Temis, Bogotá, 2002, p. 17. Traducción: Zino Colanino, Antonio.

46. Fallos: 338:1389.

47. Fallos: 342:1591.

de los efectos fiscales de la aplicación de los decretos cuestionados por inconstitucionales⁴⁸ ya que “los principios constitucionales de buena fe y lealtad federal –que repelen la idea de una Nación fragmentada y procuran el armónico desarrollo de las necesidades locales junto con las nacionales– impiden que uno, de los sujetos del sistema adopte de modo intempestivo medidas que puedan afectar al resto de los miembros de la federación” y que “la posibilidad –como excepción– de detraer recursos coparticipables, debe ser dispuesta por el Congreso y cumpliendo los requisitos constitucionales” (el destacado no obra en el original).

En síntesis, la regla fijada por la Corte Suprema es que por las singulares características que reviste el sistema de coparticipación en la Constitución Argentina⁴⁹ resulta ser una materia ajena a la técnica de la delegación legislativa prevista en el artículo 76, o dicho de otro modo más claro: *resultan indelegables las atribuciones legislativas del Congreso en materia de coparticipación ya que es insustituible la potestad legislativa que tiene el Congreso en este sector del ordenamiento jurídico.*

En cuanto a los decretos de necesidad y urgencia, si bien aún no se ha pronunciado de manera expresa, todo lleva a concluir que, en virtud de la conceptualización hecha por la CSJN de los principios de buena fe y lealtad federal, el carácter excepcional de detraer recursos coparticipables, y que la utilización de la potestad legislativa en materia de coparticipación requiere de procesos institucionales complejos, la CSJN difícilmente acepte

48. Para una mejor comprensión del precedente recomendamos el excelente trabajo de Caminos, Pedro, “Los riesgos de una innovación interpretativa. Una evaluación del caso Entre Ríos c/ Estado Nacional”, *Revista Argentina de Teoría Jurídica*, Volumen 21, N° 1, noviembre 2020, Universidad Torcuato Di Tella, Escuela de Derecho. ISSN edición digital 1851-684X.

49. Cabe recordar que la Constitución Nacional regula el sistema de coparticipación y para su sanción requiere una “ley convenio” que se realice sobre la base de “acuerdos previos entre la Nación y las Provincias”, que tendrá como cámara de origen al *Senado*, que debe ser aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara, que “no puede ser modificada unilateralmente ni reglamentada” y que además debe ser aprobada por las provincias; sumado a que para “establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables”, por tiempo determinado, requiere una ley especial también aprobada por la “mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada cámara, hacen que en materia de coparticipación de recursos federales rige un principio de reserva de ley agravado”.

la constitucionalidad de este tipo de facultades excepcionales en esta materia ya que las medidas intempestivas (como son los DNU) son incompatibles con el sistema federal de coparticipación.

II.3. A modo de cierre de la presente nota queremos señalar que en este punto hemos tratado de explicar sucintamente cómo la emergencia surte sus efectos jurídicos en el Derecho Financiero Público. Al respecto es menester señalar que su incidencia tiene distintos alcances en función de qué sector o rama del Derecho Financiero Público se trate.

En efecto, se observa que en nuestro ordenamiento jurídico la emergencia tiene una mayor incidencia en el derecho del crédito público y en materia presupuestaria. Por el contrario, por regla general, la emergencia no puede modificar los procedimientos constitucionales relativos a la creación de tributos como tampoco podría alterar las relaciones financieras nacidas en el marco del sistema federal de coparticipación.

Nota III: Breves consideraciones sobre los Tributos Extraordinarios

III. En esta nota haremos una breve recopilación de las opiniones que efectuaron los profesores más destacados en la materia que se han ocupado de estudiar los tributos que se establecen en momentos de emergencia.

III.1.a. Literatura italiana

Sin bien no indaga profundamente en sus fundamentos o justificaciones, sirve de testimonio la descripción que hace el maestro Giannini sobre los tributos extraordinarios en el ordenamiento italiano.

En efecto, en su clásica obra se precisa que “la imposición extraordinaria sobre el patrimonio”⁵⁰ fue determinada por “*las excepcionales exigencias de la actual situación financiera*” (el destacado no obra en el original)⁵¹ y que

50. Giannini, Achille D., *Instituciones de derecho tributario*, Olejnik, Argentina, 2022, p. 249. Traducción: Sainz de Bujanda, Fernando.

51. Giannini, Achille D., *op. cit.*, p. 249.

el “[i]mpuesto sobre beneficios extraordinarios de guerra”⁵² tiende a “restituir parcialmente al Estado los beneficios extraordinarios determinados por el estado de guerra”.⁵³ Cabe agregar que este último impuesto no lo pagaban solamente quienes hubieran tenido beneficios extraordinarios sino también aquellos sujetos que percibieron “rentas que por especial disposición de la ley están exentas de los impuestos directos ordinarios”.⁵⁴

Quien más teorizó sobre la *tributación sobre los beneficios extraordinarios producidos por las guerras* fue Einaudi,⁵⁵ quien señala que “[d]espués de 1914, el caso típico de los beneficios de guerra atrajo poderosamente la atención pública. Por circunstancias contingentes, el Estado en aquella época se había convertido en *un cliente obligado a comprar a cualquier precio*. Con la perturbación de las corrientes comerciales a causa de la guerra, *los que se encontraban en situación de disponer de mercancías de fuerte demanda estuvieron en condiciones de obtener ganancias excepcionales*. Existen, pues, *circunstancias que hacen que ciertos réditos adquieran dimensiones extraordinarias, superiores a las normales*. Los réditos que con *independencia del esfuerzo del contribuyente adquieren dimensiones muy superiores a las normales*, merecen ser supergravados” (el destacado no obra en el original)⁵⁶ y ello es así porque dicho crédito se da o se consigue “*gracias a la acción o colaboración de los entes públicos*” (el destacado no obra en el original).⁵⁷ Sin embargo, también observaba que estos impuestos muchas veces encuentran límites rígidos al momento de ser aplicados en las “*emergencias más graves del Estado*”.⁵⁸

En lo que respecta al *impuesto extraordinario sobre el patrimonio*, Griziotti sostuvo que su fundamento “es el de hacer *participar en los sacrificios de la guerra* [a un] número limitado de los *propietarios, que poseen*

52. Giannini, Achille D., *op. cit.*, p. 329.

53. Giannini, Achille D., *op. cit.*, p. 330.

54. Giannini, Achille D., *op. cit.*, p. 330.

55. Einaudi, además de ser un académico de la “Hacienda Pública”, ocupó distintos puestos oficiales hasta llegar a ser presidente de Italia en el período 1948 - 1955.

56. Einaudi, Luigi, *Principio de Hacienda Pública*, M. Aguilar, México, 1948, p. 220. Traducción: Algarra, Jaime y Paredes, Miguel.

57. Einaudi, Luigi, *op. cit.*, p. 220.

58. Einaudi, Luigi, *op. cit.*, p. 363.

*la mayor parte de la riqueza particular, cuando el déficit del presupuesto estatal no puede cubrirse con la sola imposición a los réditos” (el destacado no obra en el original).*⁵⁹

A modo general, explica el profesor de Pavía que los gastos extraordinarios se pueden cubrir “apelando al sacrificio de los contribuyentes actuales, *con recaudaciones que disminuyan la renta o también el patrimonio de los contribuyentes* [...] Las recaudaciones pueden corresponder a los impuestos directos e indirectos, las tasas, otros tributos” (el destacado no obra en el original).⁶⁰

III.1.b. Literatura española

En lo que refiere a la doctrina española el académico Ferreiro Lapatza afirma que “[l]os impuestos extraordinarios se diferencian de los ordinarios, fundamentalmente, casi podríamos decir solamente, por su vigencia limitada en el tiempo, por su vocación de temporalidad”,⁶¹ a lo que agrega que “los impuestos extraordinarios pueden ofrecer también ciertas especialidades en su gestión igualmente derivadas de su carácter temporal”.⁶² Asimismo, señala que “todos los tributos no solo los impuestos pueden revestir un carácter extraordinario”.⁶³

Se observa que el autor no indaga en las razones de por qué este tipo de medidas se caracterizan por ser temporarias y por qué se dictan. Sin perjuicio de ello, utiliza la Ley española 50/1977 como ejemplo para explicar este tipo de tributos ya que por dicha norma se tomaron “las primeras medidas significativas de adaptación de la fiscalidad a la democracia que entonces se

59. Griziotti, Benvenuto, *Principios de las Ciencia de las Finanzas*, Depalma, Buenos Aires, 1959, p. 250. Traducción: Jarach, Dino.

60. Griziotti, Benvenuto, *op. cit.*, p. 375.

61. Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, Marcial Pons, 9ª ed., Madrid, 1987, p. 651. Aquí el término “gestión” tiene una significación especial ya que en el ordenamiento tributario español opera como un concepto que engloba, en general, lo que en nuestra doctrina se entiende por fiscalización, verificación, determinación y exigencia de la obligación tributaria.

62. Ferreiro Lapatza, José Juan, *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p. 104.

63. Ferreiro Lapatza, José Juan, *op. cit.*, 1987, p. 652.

trataba de implantar”⁶⁴ y en consecuencia se estableció un “[i]mpuesto extraordinario sobre determinadas Rentas del Trabajo Personal cuyo período de aplicación se fijó y ciñó al año 1978”.⁶⁵

III.1.c. Literatura francesa

Entre los profesores franceses el tema del “impuesto excepcional al capital” ha sido objeto de estudio por parte de Duverger.

En su obra *Instituciones Financieras* sostiene que la idea de establecer este tipo de tributos se remonta a “inmediatamente después de la guerra de 1914-18” y se vuelve a poner al orden del día por la segunda guerra mundial.

El profesor Duverger entiende que “después de *graves acontecimientos que han desequilibrado la hacienda pública de un país y provocado gastos excepcionales muy importantes* (por ejemplo la reconstrucción), se impone exigir a los súbditos *el sacrificio extraordinario de una amputación de su capital que permita la obtención de las sumas necesarias al Estado*”⁶⁶ (el destacado no obra en el original). Al igual que Einaudi, observa que “[l]a operación es difícil ya que la transferencia de bienes no es fácilmente realizable”.⁶⁷

En cuanto a las críticas que se efectúan por parte de los autores clásicos a la tributación que recae sobre el capital (patrimonio) porque tendría “por efecto la destrucción de las riquezas que son la fuente de las rentas de los individuos, sobre las que pesan los otros impuestos”,⁶⁸ son interesantes las objeciones que hace Duverger en cuanto señala que “el precedente razonamiento presenta sobre todo el error de confundir totalmente los capitales privados y la riqueza nacional. En efecto, sus autores parecen suponer que el dinero deducido a través del impuesto se diluye misteriosamente en la nada, cuando en realidad el Estado lo redistribuye íntegramente. Por lo

64. Ferreiro Lapatza, José Juan, *op. cit.*, 2010, p. 105.

65. Ferreiro Lapatza, José Juan, *op. cit.*, 2010, p. 652.

66. Duverger, Maurice, *Instituciones Financieras*, Barcelona, Bosch, 1960, p. 104. Traducción: Ros Hombravella, Jacinto.

67. Duverger, Maurice, *op. cit.*, 1960, p. 104.

68. Duverger, Maurice, *Hacienda Pública*, Barcelona, Bosch, 1968, p. 105. Traducción: Ruiz Travesí, José Luis.

tanto, *el impuesto no destruye la riqueza nacional; simplemente modifica su distribución y empleo*. Pero además en la medida en que priva a algunos de una parte de capital improductivo para dedicarlo a obras útiles, el fisco constituye un factor de aumento de la riqueza nacional” (el destacado no obra en el original).⁶⁹

III.1.d.i. Literatura latinoamericana

Observando el problema desde la unidad y, en consecuencia, conectando el fenómeno presupuestario con el tributario, el profesor Plazas Vega entiende que “[e]l impuesto extraordinario solo hace parte del presupuesto público en forma ocasional o temporal, *generalmente por razones de orden público o de tipo social*” (el destacado no obra en el original).⁷⁰

El profesor colombiano da como ejemplo de este tipo de medidas “*el incremento del cinco por ciento sobre el valor del impuesto de timbre nacional, decretado por el artículo 18 de la ley 11 de 1983 para destinar su producido a dotar de recursos a la Corporación de Desarrollo y Reconstrucción del Departamento del Cauca, con ocasión del terremoto del 31 de marzo de 1983, ocurrido en Popayán; el incremento rigió por tres años (del 23 de junio de 1983 al 23 de junio de 1986)*” (el destacado no obra en el original).⁷¹

III.1.d.ii. Literatura argentina

Si bien en la doctrina nacional no ha habido muchos estudios sobre este tipo de tributos, merecen destacarse los aportes de Ahumada, Jarach y Rosembuj.

El profesor Ahumada, en su *Tratado de Finanzas Públicas*, clasifica los impuestos ordinarios y extraordinarios, entendiéndolo que “[a]quellos que se reproducen todos los años con periodicidad regular, serían ordinarios, y serían extraordinarios los que surgen en períodos de crisis, de alteraciones profundas en la economía de un país, como para lograr con ellos

69. Duverger, Maurice, *ibidem*.

70. Plazas Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2006, Tomo II, p. 359.

71. Plazas Vega, Mauricio A., *op. cit.*, p. 359.

ajustes en la política del gasto” (el destacado no obra en el original).⁷² Este criterio también es sostenido por Rosatti, quien entiende que los impuestos se clasifican en “ordinarios (destinados a satisfacer necesidades habituales) - *extraordinarios (en caso de emergencias)*” (el destacado no obra en el original).⁷³

Por su parte, Jarach ha estudiado el tema con la agudeza y claridad que lo caracteriza. Respecto a los *impuestos extraordinarios sobre la renta*, retoma su origen teórico en los textos de David Ricardo, Hobson y Grizzioti, pero señala que normativamente “*estos impuestos nacen de la legislación posbélica en muchos países involucrados en el primer conflicto mundial 1914-1918 y en ciertos países ya en ocasión de guerras anteriores –por ejemplo, en los Estados Unidos–*” (el destacado no obra en el original).⁷⁴

Con los impuestos extraordinarios a la renta se busca que los contribuyentes realicen “un aporte al *restablecimiento de las finanzas nacionales*, mediante un gravamen sobre las utilidades excedentes de las normales, obtenidas durante la guerra o en el período inmediato siguiente y *se considera justo que quienes se enriquecieron durante la guerra o a causa de ésta o por ambas circunstancias, soportaran un gravamen medido precisamente según las ganancias realizadas*” (el destacado no obra en el original).⁷⁵

En lo que se refiere a los *impuestos extraordinarios al patrimonio* o leva del capital (*capital levy*) en la doctrina y práctica anglosajona, Jarach sostiene que la estructura de este tributo “posee los mismos caracteres [que el] impuesto anual sobre el patrimonio neto de las personas físicas”.⁷⁶ Como nota diferenciadora ambos impuestos señala principalmente “*la altura de la alícuota del gravamen –o de las alícuotas, si se adopta la progresión– que es mucho más elevada que en el impuesto ordinario*, como que éste, por su carácter permanente en el sistema tributario, ha de tener alícuotas

72. Ahumada, Guillermo, *Tratado de Finanzas Públicas*, Imprenta de la Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 1956, p. 275.

73. Rosatti, Horacio, *Tratado de Derecho Municipal*, Rubinzal-Culzoni, 5ª ed. revisada, Santa Fe, 2020, Tomo II, p. 55.

74. Jarach, Dino, *Finanzas Públicas. Esbozo de una teoría general*, Cangallo, 1ª ed., 1978, Buenos Aires, p. 424.

75. Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 424.

76. Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 461.

moderadas, tales que puedan ser pagadas con la renta del contribuyente, aunque ésta no provenga totalmente de los bienes que componen el patrimonio, por ser éstos improductivos o mal explotados” (el destacado no obra en el original).⁷⁷

Ahora bien, en este sentido agrega y precisa Jarach que el impuesto extraordinario “tiene *alícuotas más elevadas como que se supone que representan una parte sustancial del patrimonio* que, en general pero no siempre, exceda de la posibilidad de pagarlo con la renta. De ahí la denominación de leva del capital. *Esta característica deriva del propósito de absorber por una sola vez una parte del patrimonio, como un sacrificio impuesto a los ciudadanos para liquidar cargas extraordinarias derivadas, principalmente, de la participación en conflictos bélicos* tanto en países vencidos como en los vencedores” (el destacado no obra en el original).⁷⁸

Dejamos para el final las consideraciones efectuadas por el profesor Rosembuj por la lucidez con que ha abordado el tema en su libro de recomendable lectura *La imposición como política*.

El mencionado autor inicia su exposición señalando que “[e]n la elección de los diversos parámetros de capacidad contributiva, que determinan la calidad y medida de la participación de los sujetos de cada estado al gasto público, intervienen factores de distinta índole, cuyo análisis se relaciona con la composición y evolución del gasto público y las variables que la influyen”.⁷⁹ Dicho de otra manera, la elección del modo y el cuánto tienen que tributar los sujetos al sostenimiento del Estado para que este afronte el gasto público está condicionado por distintos factores.

En este sentido Rosembuj sostiene que “[u]na guerra puede exigir sacrificios al patrimonio de los individuos, que en épocas de paz difícilmente tendrían cabida. *Lo mismo puede suceder en circunstancias imprevisibles*

77. Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 461.

78. Jarach, Dino, *op. cit.*, pp. 461-462. Jarach también agrega que “[e]l hecho de que *el impuesto al capital se proponga absorber una porción del patrimonio de los contribuyentes*, no impide que algunos de éstos consigan pagarlo con su renta, especialmente cuando la ley que instituye el gravamen concede modalidades de pago mediante cuotas anuales que se extienden a un buen número de años” (el destacado no obra en el original). Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 462.

79. Rosembuj, Tulio, *La imposición como política*, Ediciones Disenso, Buenos Aires, 1973, p. 60.

*de conmoción, contrastes sociales o fluctuaciones cíclicas*⁸⁰ (el destacado no obra en el original). En función de ello entiende que “[a]lguna relación existe, es indudable, *entre el gasto público de emergencia [...] y los ingresos tributarios de emergencia, aquellos que se originan por necesidades insoslayables de supervivencia del sistema*”⁸¹ (el destacado no obra en el original).

En el pensamiento de Rosembuj, la evolución del gasto público está vinculada con las causas históricas que obligan la intervención pública de emergencia para proteger a la sociedad y al Estado. Esta intervención de emergencia se da en una situación de características donde prima el instinto de conservación y por tal razón *“pueden viabilizarse figuras tributarias, tal vez o seguramente urticantes en períodos normales. Así, la participación al gasto público se modula sobre la base de parámetros de imposición, cuyo acogimiento sería resistido en caso de no mediar estado de emergencia y que resultan finalmente acogidos como precio de un sacrificio que pudiera ser mayor si la emergencia no resulta superada”* (el destacado no obra en el original).⁸²

II.2. Otro antecedente doctrinario que merece ser destacado es el efectuado por Podestá Costa, quien abordó el tema de las Contribuciones Extraordinarias desde el Derecho Internacional Público.⁸³

El autor observó que *“hallándose el tesoro en circunstancias extremas, suele imponerse a los habitantes de determinado territorio o población el pago de ciertas sumas de dinero en el carácter de contribuciones*

80. Rosembuj, Tulio, *op. cit.*, pp. 60-61.

81. Rosembuj, Tulio, *op. cit.*, p. 61.

82. Rosembuj, Tulio, *op. cit.*, p. 62.

83. Podestá Costa, Luis A., “El extranjero y la imposición del servicio militar o de prestaciones pecuniarias con carácter extraordinario o forzoso”, publicado en *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*, vol. VI, 1927, pp. 853-893. La ausencia de estudios de la doctrina financiera sobre el tema que abordamos y que pusimos de manifiesto al principio de esta publicación también fue advertida por Podestá Costa en relación a su específico campo de estudio al señalar que “la materia relativa a contribuciones extraordinarias, empréstitos forzosos y requisiciones de cosas, es quizás la menos estudiada por los autores entre todas las que se refieren a la condición del individuo en las relaciones internacionales”.

*extraordinarias*⁸⁴ y precisó que “la *contribución extraordinaria no difiere del impuesto sino en la oportunidad y el monto de su aplicación: Como su nombre lo indica, trátase de un impuesto establecido fuera de las épocas normales* y además de los impuestos corrientes, lo que quiere decir que es también un recargo de imposición”⁸⁵ (el destacado no obra en el original).

Según Podestá Costa, las contribuciones extraordinarias son recursos que lícitamente puede acudir un Estado “en momentos de grave crisis económica y financiera”, siempre que se respeten los principios de generalidad, equidad y certeza⁸⁶ y que la reunión de estos tres requisitos satisface “el principio comúnmente denominado ‘igualdad del impuesto’” que en el caso implicaría igualdad de tratamiento para nacionales y extranjeros.⁸⁷

III.3. De la recopilación de las observaciones efectuadas por distintos doctrinarios se detectan ciertas notas en común.

La unidad indisoluble que constituye el derecho financiero y la relación causal gastos-ingresos⁸⁸ se exterioriza aún más en épocas de emergencia ya

84. Podestá Costa, Luis A., *op. cit.*, p. 878.

85. Podestá Costa, Luis A., *op. cit.*, p. 887.

86. En cuanto a la legitimidad de la contribución extraordinaria, Podestá Costa sostuvo que “es acto lícito siempre que tenga caracteres de imposición uniforme, para lo cual debe reunir algunos requisitos: 1º que ella se imponga sobre la generalidad de los habitantes del territorio en que ejerce jurisdicción el gobierno constituido o el gobierno de facto que la establece y no sobre individuos sindicados por el azar o por el capricho; 2º que haya certeza en la imposición, esto es, que de acuerdo con la respectiva disposición del poder público, general y previa, sea posible definir el monto de la suma a pagar por el contribuyente”. Podestá Costa, Luis A., *op. cit.*, p. 889.

87. Cabe señalar que en dicho trabajo Podestá Costa efectúa un relevamiento de los casos tratados por algunas comisiones arbitrales mixtas que en diversas épocas se han pronunciado sobre reclamaciones entre los Estados Unidos y México referidas a las contribuciones extraordinarias y empréstitos forzosos y luego de citar los precedentes “*Mc. Manus Brothers v. México*”; “*Rose v. México*”; “*Hickman v. México*”, concluyó estas prestaciones eran lícitas respecto de los extranjeros siempre que ellas se efectuaran sobre la generalidad de los habitantes; Podestá Costa, Luis A., *op. cit.*, pp. 877-890.

88. Sobre la unidad del derecho financiero y la relación causal se puede consultar Asorey, Rubén O., “Introducción. El derecho tributario dentro del derecho financiero”, en García Belsunce, Horacio A. (dir.), *Tratado de Tributación. Derecho Tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2009, 1ª reimpresión, t. I V.1.

que la existencia de gastos extraordinarios para poder superar la crisis es el justificativo empírico para establecer los tributos de carácter extraordinario.

Por lo general la doctrina observa que estos tributos son temporales, transitorios y que por principio se circunscribe a un período fiscal, aunque pueden extenderse por el período que dure la situación de emergencia.

Por la época en donde se desarrollaron los primeros estudios sobre los tributos extraordinarios, estos tenían como fundamento afrontar los gastos que producían las guerras (Giannini, Einaudi, Griziotti y Jarach), mientras que los autores más actuales los asocian a razones de orden público o de tipo social, desequilibrio de la hacienda pública por gastos excepcionales muy importantes, por crisis o alteraciones profundas de la economía del país o por circunstancias imprevisibles de conmoción, contrastes sociales o fluctuaciones cíclicas (Plazas Vega, Duverger, Ahumada y Rosembuj).

Las distintas observaciones efectuadas por la doctrina *nos permiten apuntar que los tributos extraordinarios se establecen para afrontar gastos extraordinarios originados por la emergencia la cual se puede generar por distintas causas; causas que no se pudieron prever o que previstas no fueron correctamente dimensionadas cuantitativamente, y además deben tener la fuerza de poner en crisis o en peligro el normal desenvolvimiento de la sociedad o la existencia misma del Estado.*

Por último, cabe señalar que los tributos extraordinarios tienen dos puntos más que los destacan. El primero de ellos son tributos que en tiempo de normalidad no serían aceptados (Rosembuj) y que además son tributos de difícil implementación (Einaudi y Duverger).

III.4. Hasta aquí hemos efectuado una breve síntesis de las características generales de los tributos extraordinarios: *a) exteriorizan unidad financiera y la relación causal gastos-ingresos, b) se producen por gasto extraordinario imprevisible y con fuerza de poner en jaque el funcionamiento del sistema, c) temporalidad de la medida y de difícil implementación, y d) son medidas excepcionales que no serían aceptables en períodos de normalidad.*

Ahora bien, también merecen ser destacadas las observaciones efectuadas en cuanto a que estos tributos tienen fines específicos especiales, los cuales deben tenerse en cuenta a la hora de evaluar el resultado en su implementación.

En este sentido se ha dicho que con estos se busca una disminución en la renta o el patrimonio de los contribuyentes (Griziotti); que procuran un sacrificio patrimonial extraordinario ya que constituye una amputación del capital del contribuyente (Duverger); o que buscan absorber por una sola vez una parte del patrimonio como sacrificio por cargas extraordinarias que debió afrontar el Estado (Jarach).

Por lo expuesto se observa que las consecuencias de estos tributos son más intensas que las de los tributos establecidos para afrontar períodos de normalidad.

Nota IV: Ordenamiento jurídico argentino. Emergencia e Impuesto a las Grandes Fortunas

IV. En la presente nota analizaremos el ordenamiento jurídico argentino, haciendo especial énfasis en los últimos años y puntualmente en dos hechos jurídicos trascendentes.

El primero de ellos es la declaración de “*emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social*” a través de la Ley de “Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el marco de la Emergencia Pública”, N° 27.541.

El segundo, la sanción del Impuesto a las Grandes Fortunas, denominado por el legislador en la Ley N° 27.605 como “Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a *morigerar los efectos de la pandemia*”.

IV.1. Previo a analizar las normas señaladas conviene recordar que, en los años anteriores a la sanción de estas, el ordenamiento tributario argentino había sufrido varias modificaciones, las cuales, si bien no serán tratadas en este artículo, llegaron a ser objeto de análisis del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en sus “Observaciones finales sobre el cuarto informe periódico de la Argentina”.⁸⁹

En dicha ocasión el Comité manifestó su preocupación por “*el alto grado de desigualdad social en el Estado parte, que obstaculiza el goce de los derechos del Pacto*”. Preocupa también al Comité *que ciertas medidas*

89. Consejo Económico y Social, E/C.12/ARG/CO/4.

tributarias, como la reducción de la carga impositiva para grupos sociales de alto ingreso o el mantenimiento de exenciones tributarias injustificadas, reduzcan la capacidad redistributiva del sistema fiscal y limiten la obtención de los recursos necesarios para garantizar los derechos económicos, sociales y culturales”.

Por tal razón el Comité recomendó al Estado Argentino que “tome las medidas necesarias para no solo preservar la capacidad redistributiva del sistema fiscal sino fortalecerla, incluyendo la posibilidad de revisar la reducción de cargas impositivas a sectores de alto ingreso. El Comité recomienda al Estado parte realizar una evaluación transparente de las distintas exenciones tributarias, que permita conocer sus beneficiarios y sus impactos, y posibilite un escrutinio público para determinar cuáles no son justificadas y deberían ser eliminadas” (el destacado no obra en el original).

IV.2.a. Como se señaló mediante la Ley 27.541 el Congreso Nacional declaró la *emergencia pública en distintas materias* –tales como económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social– hasta el *31 de diciembre de 2020*.

En lo que se refiere a nuestro campo de estudio, la norma contempla varias disposiciones (creación del impuesto PAIS y modificaciones en el impuesto a las ganancias, impuestos internos, impuesto a la importación, etc.), pero la que más se relaciona con estas notas es que mediante ella se estableció una importante modificación en la estructura del *Impuesto sobre los Bienes Personales*.

En este sentido la norma bajo estudio aumentó la alícuota que se aplica para los bienes situados en el país al 1,25 % y se delegó en el Poder Ejecutivo Nacional la facultad de poder incrementarla para los bienes ubicados en el exterior hasta en un 100 % para los períodos fiscales 2019 y 2020. En función de tal delegación el Poder Ejecutivo Nacional dictó el Decreto Reglamentario N° 99/2019 aumentando la alícuota correspondiente sobre los bienes situados en el exterior hasta el 2,25 %.

IV.2.b. Por otro lado, no puede soslayarse que el 12 marzo 2020 por medio del Decreto de Necesidad y Urgencia N° 260-PEN-2020 el Poder Ejecutivo Nacional amplió la emergencia pública sanitaria, dispuesta por la Ley 27.541, por el término de un año en virtud de la pandemia declarada por la Organización Mundial de la Salud en relación con el Coronavirus (Covid-19).

IV.3. En este marco de emergencia pública generalizada, de pandemia mundial y aislamiento obligatorio por el Covid-19, es que, en el Congreso de la Nación, se elaboró un proyecto de ley con la finalidad de gravar los grandes patrimonios.

Tal como surge de los fundamentos del proyecto de ley, la finalidad del tributo es “[c]rear un *aporte extraordinario y excepcional para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia del Covid-19 y sus impactos laborales, productivos y sociales*, con el producido del mismo, que se orienta exclusivamente a los grandes patrimonios de las personas humanas, como un aporte directo en los términos previstos en esta Ley”.

El 4 de diciembre de 2020, mediante la ley N° 27.605, se creó “*con carácter de emergencia y por única vez*, un aporte extraordinario, obligatorio, que recaerá sobre las personas mencionadas en el artículo 2° según sus bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, determinados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley” (conf. art. 1, el destacado no obra en el original).

Dicho impuesto extraordinario a los patrimonios se estructura, en síntesis, en dos bandas; por un lado están los bienes situados en el país, los cuales están alcanzados con una alícuota que se inicia en el 2 % y que puede llegar hasta el 3,5 % y, por otro lado, los bienes situados en el exterior, que se gravan por una alícuota que inicia en un 3 % y puede llegar hasta el 5,25 % (conf. art. 4 y 5).

Por su parte, el 28 de febrero de 2021, se dictó el Decreto reglamentario N° 42-PEN-21 a través del cual se reglamentaron ciertos pormenores de la ley y la AFIP dictó la Resolución General N° 4930/2021.

Por último, cabe recordar que lo recaudado por el Impuesto a las Grandes Fortunas tiene un destino específico y debía ser aplicado con una lógica federal, a saber: *a)* La provisión de insumos y medicamentos para combatir la pandemia; *b)* Subsidios a las MiPyMEs; *c)* Programa de Becas Progresar gestionado en el ámbito del Ministerio de Educación; *d)* Fondo de Integración Socio-Urbana para mejorar las condiciones de vida de los habitantes de barrios populares; *e)* Programas de exploración, desarrollo y producción de gas natural a través de Integración Energética Argentina S.A. (ex Enarsa) conjuntamente con YPF S.A (conf. art. 7 y 8 de la Ley 27.602).

V.4. Para finalizar esta nota queremos señalar que, más allá de que el legislador ha utilizado la denominación de aporte obligatorio para la

prestación que establece, creemos que esta constituye un tributo, específicamente un impuesto que recae sobre el patrimonio.

En este sentido cabe recordar que la Corte Suprema ha establecido que “la denominación dada al gravamen no basta para definir el carácter del mismo, pues para establecer su conformidad con la Constitución debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera cómo grava el impuesto”⁹⁰ y que “cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda”.⁹¹

Asimismo, cabe recordar que “por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, *es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente*” (el destacado no obra en el original).⁹²

Por las razones expuestas, con independencia de la denominación que el legislador le asignó, cabe ponderar que, en términos jurídicos, la Ley N° 27.605 impuso la obligación de ingresar sumas de dinero a la Hacienda Pública para obtener los recursos genuinos que el legislador consideró necesarios para paliar las necesidades sociales y económicas producto de los efectos de la emergencia producida por el Covid-19.

Nota V: La Constitucionalidad de los tributos extraordinarios y del Impuesto a las Grandes Fortunas

V. En esta nota trataremos brevemente si nuestro ordenamiento jurídico es compatible, en general, con los tributos extraordinarios. Asimismo, se hará un análisis de si también nuestro sistema es compatible con el impuesto extraordinario a las grandes fortunas.

Previo a ello es menester señalar que *la exposición se centrará en el debate constitucional de estos tributos*.

Como se sabe, todas las leyes, y en especial la tributarias, permiten distintas aristas o ámbitos de discusiones, los cuales se pueden dar por separado o de modo integral. A modo de ejemplo se puede hacer una valoración política de una ley (respecto de los valores que representa) como también

90. Fallos: 188:18; 151:92; 157:62; 270:488; 280:176; entre otros.

91. Fallos: 318:676; entre otros.

92. Fallos: 318:676 y 303:612, entre otros.

una valoración económica (tanto sobre cómo incide en la macro o microeconomía y cómo los efectos económicos del tributo inciden en la producción y la distribución de bienes y servicios, etc.). A su vez, se puede analizar la técnica legislativa utilizada (construcción del instituto, definiciones que emplea la norma, lagunas, etc.) o discutir acerca de si la norma jurídica establecida está permitida por la Constitución o, dicho de otro modo, si encuentra justificación en la norma fundamental. En este último aspecto vamos a centrarnos en esta nota.

V.1. A nuestro modo de ver, entendemos que nuestro sistema constitucional admite los tributos extraordinarios ya que ellos se encuentran amparados de manera implícita pero inequívocamente en el artículo 4 de la CN, en la potestad normativa tributaria asignada al Congreso de la Nación, artículos 75 incs. 1º y 2º y en la cláusula del art. 75 inc. 32 de la CN.

Asimismo, más allá de la denominación que responde a una cuestión semántica de contenido, los tributos extraordinarios estuvieron presentes en el marco de la convención constituyente de 1853.

En efecto, el artículo 20 de la CN, que contiene una disposición que fue establecida en el texto originario de nuestra norma fundamental, prescribe que los extranjeros no están obligados “a pagar contribuciones forzosas extraordinarias”. De dicha norma “prohíbe hostigar a los extranjeros con contribuciones extraordinarias por su calidad de tales. *Ello no impide que deban tributar impuestos de emergencia o excepcionales que se apliquen por igual a toda la población*, esto es, sin distinguir entre nacionales o extranjeros” (el destacado no obra en el original).⁹³

Asimismo, sobre norma de la Constitución Nacional se ha dicho, a modo de *obiter*, que de ella no se puede “concluir que los nacionales están exentos de ‘contribuciones forzosas extraordinarias’, lo cual –al menos en el sentido estricto de éstas– es inconcebible”.⁹⁴

La mención en el artículo 20 de la CN de las contribuciones extraordinarias da nota de que nuestra cultura constitucional reconoce este tipo de

93. Gelli, María A., *Constitución de la Nación Argentina*, La Ley, 4ª ed., Buenos Aires, 2014, Tomo I, 2013, p. 374. En similar sentido puede consultarse González, Joaquín V., *Manual de la Constitución Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 195.

94. Fallos: 318:676.

tributos y lo que buscó el Constituyente es que esta herramienta excepcional de financiamiento no sea utilizada para hostigar a los migrantes y esta potestad viene a reforzar el principio de igualdad tributaria.

Por las razones expuestas es que consideramos que nuestro sistema constitucional no prohíbe establecer tributos extraordinarios.⁹⁵

En este sentido debe señalarse que *así como existe un sistema de financiamiento de la Constitución para períodos de normalidad también existe un sistema de financiación de la Constitución en épocas de emergencia*, el cual se ve reflejado en mayor medida en el derecho del crédito público y deuda pública, pero que también incide en el derecho tributario.

En efecto, *si la emergencia influye en todo el ordenamiento jurídico, no puede pensarse el derecho tributario de manera aislada de tal situación*. Al respecto cabe recordar que la CSJN en la causa “*García, María Isabel c/ AFIP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad*”, sentencia del 26/III/2019, afirmó que “*el sistema tributario no puede desentenderse del resto del ordenamiento jurídico y operar como un compartimento estanco, destinado a ser autosuficiente ‘a cualquier precio’, pues ello lo dejaría al margen de las mandas constitucionales*”.⁹⁶

V.2. Por otro lado, también es menester señalar que nuestro ordenamiento jurídico reconoce la existencia de las contribuciones extraordinarias al incorporar la “Convención Interamericana sobre condición de los extranjeros” suscripta el 20 de febrero de 1928 en la VI Conferencia Internacional Americana reunida en La Habana, y probada por nuestro país por Decreto Ley 21.588 –publicado en el Boletín Oficial, 4 de diciembre de 1956–, que en su artículo 4 dispone que “Los extranjeros están *obligados a las*

95. Una posición en contra de la aquí sostenida puede verse en Spisso, Rodolfo R., “Declaración de inconstitucionalidad del llamado aporte solidario”, revista *Impuestos* marzo 2023, p. 7, quien, en síntesis, sostiene la inconstitucionalidad del impuesto a las grandes fortunas en la idea de que “Si la preservación del capital constituye una exigencia constitucional que se deriva del derecho de propiedad, admitida por la Corte con referencia al impuesto a los réditos, va de suyo que aquel principio es de validez universal respecto de todos los tributos”.

96. Fallos: 342:411.

contribuciones ordinarias o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos, siempre que tales medidas alcancen a la generalidad de la población".⁹⁷

V.3. Como vimos en el punto que antecede, al estar habilitado el Congreso Nacional para establecer tributos extraordinarios, no encontramos, dadas las razones que ponderó de manera integral el legislador en su momento, óbice constitucional alguno para que el Poder Legislativo, en uso de la potestad normativa tributaria, establezca un Impuesto Extraordinario a los Grandes Patrimonios.

Ello tampoco implica excluir al tributo del debido control de constitucionalidad que debe realizarse *ante la posibilidad de que un contribuyente demuestre que alguna cláusula del impuesto en particular, en su concreta aplicación, lesione alguna garantía consagrada en nuestra Constitución*.⁹⁸

Nota VI: Algunas ideas para pensar el impuesto a las grandes fortunas desde la CN y jurisprudencia de la CSJN

VI.1. En primer lugar, creemos que, a modo general, el impuesto a las grandes fortunas es constitucional, ello por cuanto ha sido dictado por el órgano de gobierno que tiene la potestad legislativa tributaria, en principio su contenido es acorde al sistema de derechos fundamentales y procura un fin constitucional.

En este sentido creemos conveniente recordar que un esquema explicativo que sirve para ver si, abstractamente, un tributo es constitucional es analizarlo en conjunto desde un triple punto de vista o ver si el tributo cumple con la triple legitimidad que se exige para que estos sean compatibles con la Constitución.⁹⁹

97. [Http://www.saij.gob.ar/21588-nacional-aprobacion-convencion-interamericana-sobre-condicion-extranjeros-lnto001764-1956-11-29/123456789-0abc-defg-g46-71000t-canyel?](http://www.saij.gob.ar/21588-nacional-aprobacion-convencion-interamericana-sobre-condicion-extranjeros-lnto001764-1956-11-29/123456789-0abc-defg-g46-71000t-canyel?).

98. Sobre la mecánica del impuesto y sus eventuales puntos inconstitucionales se debe destacar el artículo de Bello, Alberto M., "El aporte solidario y extraordinario a las grandes fortunas y su reglamentación", *La Ley Online*, AR/DOC/355/2021.

99. La idea de la triple legitimación la hemos recogido de un excelente artículo y recomen-

El primer punto es la legitimidad de origen, que en derecho tributario implica si el impuesto fue establecido respetando el *principio de reserva de ley*¹⁰⁰ (art. 1, 4, 17, 53, 75, inc. 2; entre otros, CN). A modo general se observa que el “*Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia*” se estableció respetando dicho principio.

El segundo punto es la legitimidad del contenido de la norma tributaria. En la Ley 27.605 se encuentran varios principios constitucionales plasmados.

El primero de ellos y de mayor trascendencia en nuestra materia es el de *capacidad contributiva*,¹⁰¹ el cual se ve reflejado por el hecho de que el tributo es soportado por aquellos que tengan un patrimonio superior a los 200 millones de pesos (al 18 de diciembre de 2020).

En segundo lugar, las categorías de contribuyentes, en función al monto del patrimonio y al lugar donde se encuentren ubicado los bienes, no afecta el *principio de igualdad*¹⁰² ya que la decisión del legislador de con-

damos su lectura. Corti, Aristides H. M., “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, en García Belsunce, Horacio (coord.), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Depalma, Buenos Aires, 1994, pp. 271-300.

100. Tal como lo expresa la máxima de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el principio de reserva de ley en materia tributaria implica, en muy pocas palabras, que “solo el Congreso impone las contribuciones nacionales”, Fallos: 155:290. Vasta y rica es la jurisprudencia de la CSJN sobre el principio de reserva de ley, por lo que solo ampliaremos que “nuestra Constitución Nacional prescribe, de manera reiterada y como regla fundamental, tanto en el art. 4 o como en los arts. 17 y 52, que solo el Congreso impone las contribuciones referidas en el primero de ellos”, Fallos: 343:86.

Además de la obra ya citada del doctor José Osvaldo Casás, para profundizar en el estudio del principio de reserva de ley recomendamos la lectura de Corti, Horacio, *op. cit.*, 2007, pp. 175-187 y 339-369.

101. La capacidad contributiva constituye, en nuestro ordenamiento jurídico, un elemento indispensable que debe reunir todo tributo que se pretenda recaudar si quiere superar un test de validez constitucional. Ver Fallos: 207:270; 312:2467 y causa CSJ 1328/2011 (47-M)/CS1 “*Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI*”, del 19 de marzo de 2014, entre otros.

102. Mucho ha escrito la doctrina sobre igualdad en materia tributaria y la CSJN se ha expedido en múltiples oportunidades; por ello, para no ser reiterativos compartimos la sistematización efectuada por Corti respecto a que en primer término el principio de igualdad implica “la prohibición de efectuar distinciones arbitrarias, hostiles u odiosas. En

feccionar clases de contribuyentes en función a su capacidad económica y el lugar donde se encuentran los bienes resulta, en principio, *razonable*¹⁰³ ya que si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva “la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica”.¹⁰⁴

segundo lugar, la introducción de la capacidad contributiva como rasgo fundamental para distinguir a las personas en su calidad de contribuyentes. En tercer lugar la especificación del eje horizontal de la igualdad en términos de generalidad, entendida como criterio que impone tratar de manera idéntica a las personas con semejante capacidad contributiva. Y, en fin, la especificación del eje vertical de la igualdad en términos de proporcionalidad y progresividad, como criterios debidos a los efectos de tratar de manera igual a las personas con diferente capacidad contributiva”. Corti, Horacio, *Derecho Financiero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997, p. 143.

103. En este aspecto se ha precisado que “la norma tributaria exige y necesita de un *cierto nexo lógico que torne racional los distingos efectuados por el legislador, que la diferencia de tratamiento prevista en la norma, relativa a determinados grupos o categorías de sujetos resulte legitimada por la existencia de peculiaridades en los mismos que sirvan de fundamento a esa diferenciación*” (el destacado no obra en el original). Rosembuj, Tulio, *El hecho de contribuir*, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1975, p. 131.

104. Fallos: 314:1293. En el citado precedente la CSJN manifestó que las categorías de contribuyentes pueden obedecer también al deber de contribuir y que este se puede exteriorizar por “las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, *por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente*, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., *ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales a los de otros contribuyentes a quienes se cobra menos y viceversa*” (el destacado no obra en el original).

En este sentido la doctrina ha señalado que “*los recursos económicos disponibles, semejantes en términos cuantitativos (abstractos), pueden revelar diferente capacidad contributiva en tanto su materialización efectiva (concreta) es diferente*. Una misma cantidad abstracta de recursos puede vincularse de manera diferente con la posibilidad fáctica de ejercer derechos fundamentales, de acuerdo con la forma concreta de materializarse. Así, por ejemplo, puede considerarse, además del valor de mercado de un inmueble, su ubicación, urbana o rural, o la cantidad de personas que en el habitan, para variar el monto del tributo” (el destacado no obra en el original). Corti, Horacio, “El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática”, en *Revista Jurídica de Buenos Aires 2001: Derechos humanos y tributación*, Casás, José O. (coord.), 1ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2002, p. 157.

También la norma refleja otro principio que es trascendental a todo el derecho financiero que es el principio de *solidaridad fiscal*¹⁰⁵ ya que requiere de los sectores económicamente más favorecidos una prestación coactiva a los fines de morigerar las dificultades financieras y sociales producidas por la emergencia pública.

El último punto de vista es la legitimación del fin perseguido con el tributo, el cual debe estar asociado al fin de financiar la Constitución.¹⁰⁶ Como ya se vio, el impuesto a las grandes fortunas fue establecido para que el Estado obtenga recursos para afrontar los gastos que trajo el contexto de emergencia que vivió el país y de este modo tutelar el sistema de Derechos Fundamentales.

VI.2. La relación causal gastos-ingresos (que es una de las tantas notas unificadoras del derecho financiero), las consideraciones del derecho internacional de los derechos humanos, los principios de capacidad contributiva, solidaridad e igualdad fiscal y el deber de contribuir¹⁰⁷ aportan una perspectiva de orden constitucional que permite concluir que, en general, el impuesto a las grandes fortunas es acorde a la Constitución Argentina.

En efecto, se observa por un lado un aumento del gasto estatal debido a la emergencia pública que requiere de recursos económicos y financieros para poder morigerar sus efectos y superar la situación excepcional. Tal situación se da *en un marco previo* de reducción de tributos, en palabras del Comité DESC, a los “grupos sociales de alto ingreso” y al mismo tiempo recomendaciones de dicho Comité de que “examine las medidas adoptadas

105. Al respecto resulta ilustrativa la concepción de solidaridad como “compromiso de todos los habitantes del país con respecto a los derechos de dicha totalidad de habitantes”; ese compromiso legitima una “fuerte imposición sobre determinadas actividades que revelan un alto grado de capacidad contributiva” o la fijación de alícuotas “fuertemente progresivas, afectando a aquellos sujetos con altas capacidades contributivas”, Corti, Horacio, *op. cit.*, 1997, pp. 193-194.

106. En este sentido debe recordarse que la CSJN ha expresado que “El cumplimiento de las funciones del Estado, que es deber suyo cumplir, origina ‘gastos’, sobre cuya provisión trata el art. 4° de la Constitución Nacional”, Fallos: 314:595.

107. En este sentido se ha dicho que “el deber de contribuir será mayor si la forma concreta de los recursos económicos disponibles los muestra más alejados de aquellos que aseguran el ejercicio mínimo de los derechos fundamentales y revelan, de esta manera, mayor capacidad contributiva”. Corti, Horacio, *op. cit.*, en Casás, José O., 2002, p. 157.

en respuesta a la crisis financiera que sigan vigentes, a fin de garantizar el disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales”.

Por ello al implementar un tributo extraordinario en el contexto de emergencia y en este marco previo, cobran mayor ponderación los principios constitucionales de solidaridad e igualdad fiscal.

En este sentido deben recordarse viejas enseñanzas de la Corte. La primera de ellas en cuanto a que la progresividad del sistema tributario argentino ha sido convalidada por la jurisprudencia por el hecho de que “reposa sobre *bases de solidaridad social* en cuanto *exige al que tiene más un impuesto mayor* que al que tiene menos, porque presupone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal, a diferencia del pobre. El impuesto es así progresivo en razón directa de la riqueza del contribuyente. *A mayor riqueza, corresponde una cuota más alta de impuesto*”¹⁰⁸ (el destacado no obra en el original).

En segundo lugar corresponde recordar que la Corte tiene dicho que el sistema tributario no solo tiene un “propósito fiscal sino también de *justicia social* perseguido mediante el impuesto”¹⁰⁹ y que ello “no se halla al margen de las normas de la Constitución Nacional”¹¹⁰ ya que “[t]anto el *tesoro público, como el régimen impositivo* con que se lo constituye son instrumentos de gobierno, y para la *obtención del bien común*, que es la finalidad de todo sistema tributario, ha de considerarse no exclusivamente la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, *sino también un mayor o menor deber de contribuir que tiene razón de ser distinta de solo la capacidad económica de quien contribuye*”¹¹¹ (el destacado no obra en el original).

VI.3.a. Una de las críticas más frecuentes que se le ha hecho al impuesto a las grandes fortunas es que este resulta confiscatorio y para llegar a tal afirmación se sustentan en una serie de premisas que no son del todo aplicables al tributo en cuestión o en su caso deberían ser matizadas en función al contexto fáctico y normativo en el que fue sancionado el impuesto extraordinario.

108. Fallos: 150:270.

109. Fallos: 210:284.

110. Fallos: 210:284.

111. Fallos: 210:284.

Esto no implica negar la posibilidad de que en el universo de casos que se pueden generar por aplicar este impuesto puede llegar a darse un supuesto de que se afecte el principio de no confiscatoriedad, sino que *los estándares jurisprudenciales establecidos por la CSJN no son aplicables de manera directa sin ser graduados en función de la naturaleza jurídica del tributo de que se trata y el contexto fáctico y normativo en el que fue sancionado.*

En este sentido compartimos la observación efectuada por Rosatti en cuanto a que en la explicitación del principio de no confiscatoriedad “no es posible formular generalizaciones; *la configuración de la expoliación patrimonial fiscal requiere un análisis pormenorizado de cada tipo de tributo en particular*” (el destacado no obra en el original).¹¹²

VI.3.b. El principio de no confiscatoriedad es una garantía fundamental de nuestro sistema constitucional y ha servido para resolver casos tributarios (impuestos,¹¹³ tasas,¹¹⁴ contribuciones)¹¹⁵ como también otros de naturaleza patrimonial no tributaria.¹¹⁶

En otro trabajo hemos efectuado, junto con el profesor Simón Striga, un exhaustivo estudio de casos de la CSJN donde procedió la tutela del principio de no confiscatoriedad;¹¹⁷ en esta oportunidad se relevaron algunos su-

112. Rosatti, Horacio, *op. cit.*, p. 25.

113. Fallos: 210:172; 211:1033; 218:694, entre muchísimos otros.

114. Fallos: 138:161; 177:375; 179:188; 181:418; 187:234; entre otros.

115. Fallos: 192:94; 281:338 –disidencia de los Dres. Marco Aurelio Rosalía y Margarita Argúas–; 320:619; 324:2577; 327,2293, entre otros.

116. En el caso “Vizzoti, Carlos” la CSJN señaló que la aplicación tope legal al monto indemnizatorio por despido no puede llevarse al extremo de que la indemnización se vea “reducida en más de un 33 %” y eso resulta confiscatorio. Fallos: 327:3677.

Asimismo en el caso “Centro de Estudios para la Promoción de la Igualdad y la Solidaridad y otros c/ Ministerio de Energía y Minería s/ amparo colectivo”, la CSJN señaló que un reordenamiento tarifario que proponga una elevación de la tarifa del gas puede ser calificada de “confiscatoria, en tanto detraiga de manera irrazonable una proporción excesiva de los ingresos del grupo familiar a considerar”. Fallos: 339:1077.

117. Gómez Zamacola, Ernesto y Striga, Simón I., “El principio de no confiscatoriedad y el ajuste por inflación en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, publicado en Gómez Zamacola, Ernesto (dir.), Revista digital *Constitución Financiera en*

puestos donde no se hizo lugar al mencionado principio y que se relacionan de alguna manera con el impuesto extraordinario a las grandes fortunas.

En primer lugar, cabe traer a colación un viejo caso, que se trató de un impuesto extraordinario o de emergencia al consumo. En dicha ocasión la Corte señaló que “así planteada la cuestión, no es ésta susceptible de solución satisfactoria *apreciando aisladamente las situaciones en litigio, sino juzgándolas en conjunto, en su lógica correlación*, y en ese sentido no es posible desconocer que si bien no pudiera considerarse aquél un momento propicio respecto del contribuyente para aumentar sus *cargas fiscales*, las que se *arbitraron para salvar la consiguiente crisis económica de la administración del Estado*, no resultan por su naturaleza, sus términos y caracteres cuantitativos, de proporciones tales que puedan tildarse con verdad como una expoliación o exacción *confiscatoria*. Para que esa tacha proceda, *el impuesto ha de absorber el valor o una parte considerable del valor de la propiedad gravada*, e impedir al contribuyente el resarcimiento del gravamen tributario, y *no puede decirse que está en esas condiciones una contribución de emergencia* que representa menos de un vigésimo del precio medio de la materia imponible y que el industrial recupera del consumidor elevando el precio del producto, como ha ocurrido en el caso de autos” (el destacado no obra en el original).¹¹⁸

En segundo término corresponde detenerse en dos causas sobre el tributo empréstito forzoso que se establecieron en nuestro ordenamiento jurídico en los años 1983 y 1985 y en la cual la CSJN señaló, en lo que aquí interesa, que “*la confiscatoriedad es una cuestión de hecho que, conforme a reiterada doctrina del Tribunal, debe ser, caso por caso, objeto de concreta y circunstanciada prueba por parte de quien la alega*”¹¹⁹ y que “a los efectos de demostrar que la obligación tributaria que el Estado impone mediante el régimen del llamado empréstito forzoso es inválida constitucionalmente, *el contribuyente deberá probar su carácter confiscatorio en forma concreta y circunstanciada* conforme a la jurisprudencia de este Tribunal, *esto es que,*

la Jurisprudencia de la Corte Suprema - Precedentes 2016, N° 1, año 1, Observatorio de Derecho Financiero, 2019, pp. 79-97.

118. Fallos: 155:78.

119. Fallos: 318:785

en el caso, se habría producido una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de su renta”.¹²⁰

VI.3.c. En cuanto a la supuesta confiscatoriedad del impuesto a las grandes fortunas, en primer lugar creemos que *la CSJN no ha tenido un caso análogo que nos permita, de un modo conjeturar, anticipar mínimamente una probable decisión*; como sí se podría suponer en otro tipo de tributo en el que existen precedentes que marcan ciertos requisitos y estándares para que proceda la tutela.

Sin perjuicio de ello, descartamos, en principio, la aplicación sin matizar de los estándares cuantitativos que estableció la CSJN para casos de impuesto al inmobiliario rural ya que, aparte del contexto de emergencia en que se dictó y sus consecuencias para regular el alcance de los derechos, *el tributo extraordinario en cuestión alcanza a todos los bienes que integran el patrimonio del contribuyente y no solo a los inmuebles rurales*. Asimismo es importante señalar que el Impuesto Extraordinario sobre las Grandes Fortunas se estableció por un único período fiscal.¹²¹

En este sentido son muy atinadas las palabras de la CSJN en un antiguo precedente donde señaló que *“si se aplicara indistintamente a todas las contribuciones fiscales el concepto genérico de que un impuesto degenera*

120. Fallos: 318:676.

121. En un valioso estudio el profesor Batista señaló que según la CSJN los tributos “que se comparan con *un valor de capital* son el impuesto sobre la transmisión gratuita de bienes (valor del activo transmitido), el impuesto de sellos sobre la compraventa de inmuebles (precio de venta del inmueble) y la tasa de inscripción de estatutos (monto del capital social)”; mientras que los que “que se comparan con *un valor de renta* son el impuesto a las ganancias (ganancia real) y el impuesto inmobiliario o contribución territorial (renta presunta proveniente de una explotación razonable)”; en función de ello Batista concluye que la “principal diferencia entre los dos tipos de tributos es que *aquellos que se comparan con el capital recaen sobre un hecho imponible único, mientras que los que se comparan con la renta recaen sobre un hecho imponible recurrente*. Todos los años se obtienen ganancias y se es propietario de inmuebles. En cambio, solo de tanto en tanto se transmiten bienes gratuitamente, se venden inmuebles o se inscriben estatutos; se hace en forma irregular y pueden pasar largos períodos sin que eso ocurra” (el destacado no obra en el original). Batista, Maximiliano A., “Principio de no confiscatoriedad en los impuestos”, publicado en la *Revista del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires*, Tomo 80, N° 1, julio 2020.

en exacción o *confiscación cuando alcanza una parte substancial de la propiedad o a la renta de varios años de capital gravado, se arribaría a la conclusión ineludible de que son inconstitucionales*, en su mayor parte, los impuestos internos, los derechos aduaneros y, naturalmente, los impuestos prohibitivos que, por razones de diversa índole, pueden oponerse a la introducción al país de determinados productos. Así, *la legitimidad o defectibilidad legal de un impuesto no pueden deducirse del examen aislado de uno solo de los factores que concurren a su creación, sino que es necesario contemplarlo en la amplitud de sus constitutivos orgánicos*, como carga pública que gravita sobre la propiedad privada, y, a la vez, como recurso fiscal que responde a las necesidades primordiales del gobierno, a la remuneración de los servicios públicos prestados al contribuyente y, en muchos casos, a las exigencias y previsiones de la política financiera y económica del Estado”.¹²²

Nota VII: Palabras finales

VII. Sabemos que los temas abordados en las notas que anteceden tienen al menos dos aristas. La primera de ellas es *la complejidad que presenta el estudio de la emergencia en nuestro ordenamiento jurídico*. La otra es la controversia y la *polémica que merodea en torno a los tributos extraordinarios y en especial del Impuesto a las Grandes Fortunas*. Sin embargo, estamos convencidos de que *“peor que las soluciones insuficientes es el no preguntarse por las exigencias de justicia del orden jurídico*. Cuando se intenta seriamente, se realizan siempre *pequeños progresos*, si bien se plantean también *nuevos problemas*” (el destacado no obra en el original).¹²³

Por ello, a modo de cierre, con el fin de tratar de darle unidad y coherencia a los temas abordados, es que haremos una breve síntesis de lo que quisimos expresar en las distintas notas:

1. En la *nota I* nos propusimos señalar de manera genérica y sintética cómo la Constitución se comporta en períodos anormales (emergencia, excepcionalidad, crisis) acrecentando las potestades del Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo y que en función de la anormalidad puede dictar reglas

122. Fallos: 210:855.

123. Buhler, Ottmar, *Principio de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 192. Traducción: Cervera Torrejón, Fernando.

jurídicas que si no fuera por ese contexto serían de dudosa legitimidad. En efecto la CSJN ha convalidado, entre otros supuestos, la restricción de los derechos: a) de los propietarios de inmuebles en alquiler; b) de los acreedores hipotecarios; c) de los propietarios con sentencia firme de desalojo; d) de los trabajadores convenidos; y e) de los empleados públicos en relación a su retribución salarial.

2. En la *nota II* el foco estuvo puesto en ver cómo la emergencia opera dentro del derecho financiero. Allí se evidenció que este no es un compartimiento excluido del ordenamiento jurídico y así como la emergencia influye en todas las ramas del sistema jurídico argentino también hace lo suyo en el derecho financiero. Asimismo, observamos que la emergencia no afecta a las distintas ramas que integran el derecho financiero del mismo modo, pero también que ninguna de estas se encuentra indemne de su incidencia.

3. En la *nota III* hicimos una recopilación de las distintas posturas doctrinales que se han desarrollado sobre los Tributos Extraordinarios y tratamos de sintetizar algunas notas en común. Por lo general, se observa que son recursos que se establecen por un aumento intenso del gasto público debido a una situación de anormalidad, excepcionalidad o emergencia y que tiene el carácter de ser transitorios. La emergencia puede implicar una intensidad del gasto público y esa situación anormal puede verse reflejada también en una mayor intensidad de la tributación. Su fin no es simplemente recaudatorio, sino que se procura con ella establecer uno de tantos otros remedios jurídicos para superar el estado de emergencia, pero esta situación no implica desconocer los derechos y garantías del contribuyente sino que, como sucede con el propietario, el acreedor, el trabajador, sus derechos se ven matizados bajo el prisma de la emergencia en pos de restablecer el bienestar general.

4. En la *nota IV* quisimos plasmar un breve testimonio de la situación tributaria en la Argentina previa a la situación de emergencia provocada por la pandemia del Covid-19 y el aislamiento social. El contexto normativo tributario descrito debe contextualizarse en un marco más amplio que incluye aspectos sociales, políticos y económicos, que son conocidos por todos. En este sentido, es importante destacar que el Impuesto Extraordinario a las Grandes Fortunas fue sancionado en este marco y debe entenderse como una medida excepcional para hacer frente a una situación extraordinaria.

5. En la *nota V* tratamos de justificar por qué nuestro sistema constitucional tolera la existencia de tributos extraordinarios. Además, intentamos

demostrar que el impuesto a las grandes fortunas tendría cabida dentro del texto constitucional como un medio de financiación en momentos de emergencia nacional; sin que ello implique excluir del debido control de constitucionalidad que podría articularse si la ley que lo regula afectara alguna garantía o derecho reconocido al contribuyente.

6. En la *nota VI* expusimos de modo concreto por qué el impuesto a las grandes fortunas, tal como está estructurado normativamente, es un tributo que, en principio y en modo general, respeta los estándares jurídicos constitucionales que gobiernan la tributación.

Con las notas expuestas en este trabajo quisimos aportar nuestro grano de arena a la tarea de abordar el estudio del instituto de la “emergencia” en el “derecho financiero” y en especial al derecho tributario desde una perspectiva constitucional, ello por cuanto, como agudamente lo observó el profesor español Lejeune Valcárcel, “*la institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional*” ya que la constitución “*ilumina y condiciona de tal manera las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar solo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales*”.¹²⁴

No sabemos si hemos logrado el fin propuesto, pero tenemos al menos dos certezas. La primera de ellas es que queda mucho por conocer, reflexionar y progresar en nuestra materia y que el diálogo, el debate y “la discusión es el no imposible camino para llegar a una verdad”.¹²⁵ La segunda, que es fundamental seguir reflexionando en el sentido propuesto en estas notas porque “*el futuro es una tarea irrenunciable de la Constitución*”.¹²⁶

Bibliografía

124. Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, publicado en *Seis Estudios sobre Derechos Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, p. 180.

125. Borges, Jorge Luis, “El Principio”, en *Atlas*, 1984, p. 14.

126. Gomes Canotilho, José Joaquim, *Teoría de la Constitución*, Dykinson, Madrid, p. 101. Traducción: Lema Añón, Carlos.

- Ahumada, Guillermo, *Tratado de Finanzas Públicas*, Imprenta de la Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba, 1956.
- Alfonso, Santiago (h), *La Corte Suprema y el control político. Función política y posibles modelos institucionales*, Buenos Aires, Ábaco, 1ª edición, 1999.
- Arballo, Gustavo, *Brevísimo curso de derecho para no abogados*, Siglo XXI, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2022.
- Asorey, Rubén O., “Introducción. El derecho tributario dentro del derecho financiero”, en García Belsunce, Horacio A. (director), *Tratado de Tributación. Derecho Tributario*, Astrea, Ciudad Buenos Aires, 2009, 1ª reimpresión t. I V.1.
- Batista, Maximiliano A., “Principio de no confiscatoriedad en los impuestos”, publicado en la *Revista del Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires*, Tomo 80, N° 1, julio 2020.
- Bello, Alberto M., “El aporte solidario y extraordinario a las grandes fortunas y su reglamentación”, *La Ley Online*, AR/DOC/355/2021.
- Bianchi, Alberto B., *La delegación legislativa. Teoría de los reglamentos delegados en la Administración Pública*, Ábaco, Buenos Aires, 1ª ed., 1990.
- *Dinámica del Estado de Derecho. La seguridad jurídica ante la emergencia*, Ábaco, Buenos Aires, 1ª ed., 1996.
- Bidart Campos, Germán, *El orden socioeconómico en la constitución*, Buenos Aires, Ediar, 1999.
- Buhler, Ottmar, *Principio de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968. Traducción: Cervera Torrejón, Fernando.
- Bulit Goñi, Enrique G., *Constitución Nacional y Tributación Local*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 1ª ed., 2009, Tomo II,
- Casás, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley*, 1ª ed., 1ª reimpr., Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005.
- Caminos, Pedro, “Los riesgos de una innovación interpretativa. Una evaluación del caso Entre Ríos c/ Estado Nacional”, *Revista Argentina de Teoría Jurídica*, Volumen 21, N° 1, noviembre 2020, Universidad Torcuato Di Tella Escuela de Derecho. ISSN edición digital 1851-684X.
- Corti, Arístides H. M., “De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad)”, en García Belsunce, Horacio (coord.),

- Estudios de Derecho Constitucional Tributario. En homenaje al Prof. Dr. Juan Carlos Luqui*, Depalma, Buenos Aires, 1994.
- Corti, Horacio, *Derecho Financiero*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1997.
- “El principio de igualdad tributaria. Una aproximación sistemática”, en *Revista Jurídica de Buenos Aires - 2001: Derechos humanos y tributación*, Casás, José O. (coord.), 1ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2002.
 - *Derecho Constitucional Presupuestario*, Lexis Nexis, Buenos Aires, 1ª ed., 2007.
 - “Metodología para el análisis del tributo: fundamentos de un enfoque constitucionalista”, en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Buenos Aires, Marcial Pons Argentina, 2008, t. 1.
 - “La Constitución Financiera: un nuevo marco teórico para las finanzas”, publicado en Gómez Zamacola, Ernesto (dir.), *Revista digital Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema*, Precedentes 2016, N° 1, año 1, Observatorio de Derecho Financiero, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2019.
 - *Financiar la Constitución*, 1ª ed., Eudeba, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2020.
 - *Introducción a la Teoría General de la Constitución Financiera*, publicado en Gómez Zamacola, Ernesto (dir.), *Revista digital Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema*, Precedentes 2017, N° 2, año 2, Observatorio de Derecho Financiero, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2021.
- Dalla Vía, Alberto R., *Derecho Constitucional Económico*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999.
- Duverger, Maurice, *Instituciones Financieras*, Bosch, Barcelona, 1960. Traducción: Ros Hombravella, Jacinto.
- *Hacienda Pública*, Bosch, Barcelona, 1968. Traducción: Ruiz Travesí, José Luis.
- Einaudi, Luigi, *Principio de Hacienda Pública*, M. Aguilar, México, 1948. Traducción: Algarra, Jaime y Paredes, Miguel.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, Marcial Pons, 9ª ed., Madrid, 1987.
- *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- Gelli, María A., *Constitución de la Nación Argentina, La Ley*, 4ª ed., Buenos Aires, 2014, Tomo I, 2013.

- Giannini, Achille D., *Instituciones de derecho tributario*, Olejnik, Argentina, 2022. Traducción: Sainz de Bujanda, Fernando.
- Gomes Canotilho, José Joaquim, *Teoría de la Constitución*, Dykinson, Madrid, Traducción: Lema Añón, Carlos, p. 101.
- Gómez Zamacola, Ernesto, “Breves notas sobre teoría general, metodología y derecho financiero. La unidad del derecho financiero desde la Constitución Financiera y el principio de reserva de ley en materia financiera”, publicado en Gómez Zamacola, Ernesto (dir.), *Revista digital Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema – Precedentes 2019*, N° 4, año 3, Observatorio de Derecho Financiero, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2022.
- Gómez Zamacola, Ernesto y Striga, Simón I., “El principio de no confiscatoriedad y el ajuste por inflación en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, publicado en Gómez Zamacola, Ernesto (dir.), *Revista digital Constitución Financiera en la Jurisprudencia de la Corte Suprema*, Precedentes 2016, N° 1, año 1, Observatorio de Derecho Financiero, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2019.
- González, Joaquín V., *Manual de la Constitución Argentina*, La Ley, Buenos Aires, 2001.
- Griziotti, Benvenuto, *Principios de las Ciencia de las Finanzas*, Depalma, Buenos Aires, 1959, Traducción: Jarach, Dino.
- Jarach, Dino, *Finanzas Públicas. Esbozo de una teoría general*, Cangallo, 1ª ed., 1978, Buenos Aires.
- Lejeune Valcárcel, Ernesto, “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, publicado en *Seis Estudios sobre Derechos Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.
- Loewenstein, Karl, *Teoría de la Constitución*, Barcelona, Editorial Ariel, 2ª ed., 1976. Traducción: Gallego Anabitarte, Alfredo.
- Plazas Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Temis, Bogotá, 2006, Tomo II.
- Podestá Costa, Luis A., “El extranjero y la imposición del servicio militar o de prestaciones pecuniarias con carácter extraordinario o forzoso”, en *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales*, vol. VI, 1927.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro, *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2015.

- Rosatti, Horacio, *Tratado de Derecho Municipal*, Rubinzal-Culzoni, 5ª edición revisada, Santa Fe, 2020, Tomo II.
- Rosembuj, Tulio, *La imposición como política*, Ediciones Disenso, Buenos Aires, 1973.
- *El hecho de contribuir*, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, 1975.
- *Impuesto. Democracia, Coerción y Estado*, Editorial El Fisco, 1ª ed., Barcelona, 2022.
- Rosenkrantz, Carlos, “Emergencias Constitucionales en Argentina: Los Romanos (no los jueces) tienen la solución”, en Riberi, Pablo (coord.), *Fundamentos y desafíos de la teoría constitucional contemporánea*, Universidad Nacional Autónoma de México - Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2019.
- Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense - Facultad de Derecho, Madrid, 1979.
- Schafrik, Fabiana, “Algunas reflexiones sobre los principios del derecho financiero y de la institución tributaria en particular”, publicado en *Pensar en Derecho*, N° 21, Eudeba, Ciudad de Buenos Aires, 2022.
- Spisso, Rodolfo R., “Declaración de inconstitucionalidad del llamado aporte solidario”, en revista *Impuestos*, marzo 2023.
- Uckmar, Victor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Temis, Bogotá, 2002, Traducción: Zino Colanino, Antonio.