

# PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

SECRETARIA DE JURISPRUDENCIA DE LA CSJN

MARZO  
2023

# NOTA DE JURISPRUDENCIA

(Con hipervínculos a la base online)

## PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

1. *Introducción*
2. *El principio de no confiscatoriedad aplicado a distintos tributos*
  - 2.1. *Impuesto a las ganancias y ajuste por inflación*
  - 2.2. *Otros impuestos*
3. *Casos de aplicación de multas o intereses*
4. *Efectos de la declaración de la confiscatoriedad*

### 1. Introducción

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

Tal como se recuerda en [Fallos: 335:1923](#), si bien en sus principios la Corte rechazó la posibilidad de que un tributo resultara inconstitucional por confiscatorio, al tratarse de un acto lícito del Estado que no podía ser confundido con la sanción prevista y prohibida por el art. 17 de la Carta Magna ("[Faramiñán](#)" [Fallos: 105:50](#)<sup>1</sup>), luego **admitió que un tributo válidamente dictado por el Poder legislativo podía, en algún caso concreto, absorber una porción sustancial del capital o de la renta alcanzados y perder, en consecuencia –y en esa proporción– su validez constitucional.**

---

<sup>1</sup> En esa oportunidad el Tribunal sostuvo que "las confiscaciones prohibidas por la Constitución son medidas de carácter personal y de fines penales por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes (...) pero de ninguna manera lo que en forma de contribuciones para fines públicos pueda imponer el Congreso a los gobiernos locales".

Como se verá a continuación, ha dicho que para que la **confiscatoriedad** exista, debe producirse una **absorción, por parte del Estado, de una porción sustancial de la renta o el capital** (Fallos: 314:1293; 322:3255; 328:4542; 332:1571; 341:581; 343:720; 344:1458; 345:1184) y el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen, **requiriéndose una prueba concluyente a cargo del actor** (Fallos: 328:4542).

## **2. El principio de no confiscatoriedad aplicado a distintos tributos**

### **2.1. Impuesto a las ganancias y ajuste por inflación**

**En un primer momento**, en el precedente "**Dugan Trocello**" (Fallos: 328:2567), la Corte **no hizo lugar al planteo de inconstitucionalidad de la prohibición del mecanismo de ajuste por inflación** indicando que **no se había probado de modo concluyente** cómo la norma tributaria había violado los derechos de propiedad e igualdad del contribuyente. Consideró que el mero cotejo entre la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación, y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo no es apto para acreditar la afectación al derecho de propiedad, pues tal compulsión no trasciende el ámbito infraconstitucional, y sólo podría derivar de ella la mayor o menor bondad o equidad de un sistema por sobre el otro, pero no la demostración de la inconstitucionalidad invocada, pues para que proceda la declaración de inconstitucionalidad, se requiere que tal repugnancia sea manifiesta, clara e indudable.

Luego, en el recordado caso "**Candy**" (Fallos: 332:1571) resolvió revocar la sentencia que había declarado la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073, 4º de la ley 25.561 y 5º del decreto 214/02, como toda otra norma, legal o reglamentaria, que impidiera aplicar en la declaración del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2002 el denominado "ajuste por inflación impositivo"- previsto en el título VI de la ley 20.628-, sin perjuicio de lo cual indicó que cabía hacer lugar a la acción de amparo deducida y **declarar aplicable el mecanismo de ajuste requerido para el período aludido, pues la prohibición de utilizar el mismo resultaba inaplicable en el caso en la medida en que la alícuota efectiva a ingresar de acuerdo con esos parámetros insumía una sustancial porción de las rentas obtenidas por el actor y excedía cualquier límite razonable de imposición, configurándose un supuesto de confiscatoriedad.**

Explicó que la jurisprudencia de la Corte no había tenido la oportunidad de fijar los límites de confiscatoriedad en materia de impuesto a las ganancias y, considerando que las particulares características de este tributo difieren de las propias de otras gabelas examinadas en anteriores fallos, **el criterio para la**

**determinación del límite de afectación del derecho de propiedad en ese caso no podía estar atado al parámetro fijado en otros precedentes.**

De ese modo, **sostuvo que para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital.** Indicó que en razón de las cambiantes circunstancias del país –e incluso bajo las mismas circunstancias– la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos, **límite que no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo.**

Posteriormente, hubo **casos en los cuales la Corte no hizo lugar a la confiscatoriedad alegada por no contar con prueba concluyente de ello.** Por ejemplo rechazó la demanda por repetición, **pues al no haberse producido un peritaje contable no había suficientes elementos de prueba como para determinar si la aplicación de las normas que impedían aplicar** en la declaración del impuesto a las ganancias correspondiente **el ajuste por inflación impositivo, configuraba un supuesto de confiscatoriedad,** como el que se había tenido por demostrado en el precedente "Candy" sobre la base del peritaje contable que obraba en tales actuaciones. Señaló que frente a las rigurosas exigencias con que se ha rodeado la configuración de la confiscatoriedad como agravio constitucional, debiendo producirse para que ella exista, una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital, y que a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal, considerándose la productividad posible del bien, tal agravio no puede ser admitido teniendo como único medio de prueba la documentación confeccionada y presentada en forma unilateral por quien acciona, aunque ésta incluya un informe o certificación de contador público ([Fallos: 333:631](#)).

En ese sentido, ha dicho que **la comparación entre las liquidaciones del impuesto a las ganancias con y sin ajuste por inflación no resulta adecuada para verificar la confiscatoriedad del tributo,** pues no refleja si en el caso se produjo una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital ([Fallos: 344:1458](#)).

Sostuvo también que **las rigurosas exigencias con que el Tribunal ha rodeado la configuración de la confiscatoriedad, no condicen con que pueda ser admitido teniendo como único medio de prueba la documentación confeccionada y presentada en forma unilateral por la accionante,** aunque ésta incluya un informe o certificación de contador público ([Fallos: 334:474](#)).

Recientemente, en [Fallos: 345:1184](#), recordó que **la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación** en los términos del precedente "Candy S.A" **lo es al sólo efecto de evitar la confiscatoriedad que se produciría al absorber el**

**Estado una porción sustancial de la renta o del capital, lo que impide utilizar tal método correctivo para el reconocimiento de un mayor quebranto que pueda ser utilizado por el contribuyente en periodos posteriores**, por la sencilla razón de que, en tal supuesto **no hay tributo a pagar que pueda ser cotejado con el capital o la renta gravados** (criterio ya reiterado en [Fallos: 341:581](#) y [Fallos: 343:720](#)).

Sostuvo en ese caso que la prohibición del reajuste de valores, así como de cualquier otra forma de repotenciar las deudas, es un acto reservado al Congreso Nacional por disposiciones constitucionales expresas y claras, pues es quien tiene a su cargo la fijación del valor de la moneda y no corresponde pronunciamiento judicial ni decisión de autoridad alguna ni convención de particulares tendientes a su determinación; por lo cual, tanto el art. 39 de la ley 24.073 como el art. 4° de la ley 25.561 son, en principio, constitucionalmente admisibles, salvo que se invoque su repugnancia con la garantía de inviolabilidad de la propiedad, al producir efectos confiscatorios.

## 2.2. Otros impuestos

En el precedente "[Doña Rosa Melo de Cané](#)" ([Fallos: 115:111](#)) el Tribunal resolvió que el **impuesto del 50 por ciento sobre el importe de los legados** establecido en la ley provincial impugnada **era una verdadera exacción o confiscación** que restringía en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar, consagrados en los artículos 17 y 20 de la Constitución.

Luego, en otro caso, indicó que la ley de la Provincia de Buenos Aires sobre transmisión gratuita de bienes en cuanto establecía un **impuesto de 22% en las sucesiones entre extraños, en relación al valor de los bienes transmitidos a que refería el juicio, no era contraria a la Constitución Nacional** ([Fallos: 153:46](#)). Así como **tampoco consideró confiscatorio el impuesto que incidía en el acervo sucesorio en un 34,25%** ya que su importaba una justa exigencia de la ley, determinada con consideraciones de interés general ([Fallos: 160:247](#)).

Entendió que el cobro del **recargo del 100 % del impuesto a la transmisión gratuita de bienes** establecido por el art. 27 de la ley 4350 de la Prov. de Buenos Aires para los casos en que el heredero, legatario o donatario estuviera domiciliado en el extranjero en el momento del fallecimiento del causante, que sumado a dicho impuesto alcanzaba casi el 45 % del monto de los bienes recibidos en la provincia, **era violatorio de los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional**. En esa oportunidad, **explicó que la Corte debe limitar su pronunciamiento a declarar la inconstitucionalidad del impuesto confiscatorio tal como ha sido organizado y percibido**; pues **no incumbe a ella sino al Congreso** o a las legislaturas provinciales, **fijar la tasa o el porcentaje que subsidiariamente puede cobrar el Fisco** ([Fallos: 196:61](#)).

En [Fallos: 211:1033](#) el Tribunal resolvió que **el impuesto a la transmisión gratuita de bienes establecido en la ley 1739 de la provincia de Tucumán**, aplicado a donatarios radicados en el país y que no tenían parentesco con el donante, **era confiscatorio e inconstitucional en la parte que excediera el 33 % del valor imponible. Aclaró en esa oportunidad que la declaración judicial de que un impuesto es confiscatorio** y, por ello, inconstitucional, **sólo alcanza a la porción del monto en que consiste el exceso**. Indicó que corresponde al tribunal determinarla cuando puede hacerlo con precisión y objetividad y fuera de ese caso, incumbe al Fisco practicar la reliquidación con arreglo al criterio enunciado en la sentencia.

Sostuvo también que no era violatoria del principio de la igualdad constitucional la discriminación hecha por la ley 11.287 entre los herederos domiciliados en el país o en el extranjero y la consiguiente imposición de un recargo a estos últimos, pero ese gravamen era confiscatorio e inconstitucional cuando absorbía más de la tercera parte del valor de los bienes transmitidos. Explicó que en tal caso corresponde reformar la liquidación practicada y reducir el monto del impuesto al límite máximo del 33% del valor de los bienes recibidos en herencia ([Fallos: 234:129](#)).

La Corte ha dicho que **en los casos de gravámenes que inciden sobre la producción agrícola impugnados como confiscatorios, la proporción entre la renta y el impuesto debe ser establecida computando el normal rendimiento medio de una correcta explotación del fundo afectado**, sin tener en cuenta la disminución o supresión de las utilidades por circunstancias eventuales ni lo que proviene de la inapropiada administración del contribuyente ([Fallos: 200:128](#)).

También en [Fallos: 201:165](#) señaló que **para declarar inconstitucional un impuesto territorial por confiscatorio es indispensable que quien lo impugna pruebe la absorción por el tributo de una parte substancial de las utilidades producidas por el inmueble gravado**, a cuyo efecto **debe tenerse en consideración el normal rendimiento medio de una correcta explotación del fundo afectado**, prescindiendo de la supresión o disminución de utilidad provenientes de circunstancias eventuales o de la inapropiada administración del contribuyente, debiendo fijarse el porcentaje absorbido por la contribución sobre la base del monto de las utilidades sin descontar el gravamen discutido y el valor de éste sin la rebaja hecha por pago anticipado.

Sostuvo que el **derecho de propiedad que la Constitución garantiza es inconciliable**, en circunstancias ordinarias, **con el desapoderamiento, a título de impuesto, de más de un 33 % de la utilidad resultante de una correcta explotación de los inmuebles rurales** ([Fallos: 206:247](#)).

El Tribunal consideró que no era confiscatorio el recargo máximo de treinta veces el impuesto inmobiliario, que importaba el 45% del avalúo fiscal dispuesto por

la ley 5442 de Santiago del Estero. Señaló que para que exista confiscatoriedad debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital y a los efectos de su apreciación cuantitativa debe estarse al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar la productividad posible del bien. Indicó que **el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias y sólo encuentra óbice en los que una tradicional jurisprudencia de la Corte ha fijado** (Fallos: 314:1293).

En cuanto a la contribución de mejoras, consideró que **era confiscatoria la contribución establecida para la construcción de una obra** que consistía en el camino pavimentado entre las ciudades de La Plata y Avellaneda, hasta el límite con la Capital Federal, la cual no revestía, por su propia naturaleza, los caracteres de una mejora local o destinada a beneficiar especialmente un sitio o región determinada; sino que era una obra de evidente y casi exclusivo interés general. Ello toda vez que dicho tributo **absorbía la mayor parte del valor de la tierra del demandante afectada por el gravamen**, o en su caso casi toda la renta que podría producir esa tierra durante treinta y seis años, si el impuesto fuera pagado en cuotas, en tanto que la propiedad sólo había sido beneficiada por el camino con un aumento de valor que no excedía del doce por ciento (Fallos: 138:161).

En esa línea también decidió que la ley de pavimentación de la Provincia de Buenos Aires de 11 de diciembre de 1911, reformada por la de 7 de noviembre de 1923, cuyo impuesto absorbía más del valor de la propiedad si se pagaba al contado, y más de la renta de la misma si se abonaba en cuotas trimestrales, era confiscatoria y atentaba contra la garantía establecida en el art. 17 de la Constitución Nacional (Fallos: 170:185).

Expresó en otra oportunidad que **comprobado el beneficio local**, consecuencia de la construcción del camino afirmado (Camino Lomas de Zamora a Esteban Echeverría), **como así también que la tasa o contribución que por él se cobraba no excedía sustancialmente el beneficio recibido por la propiedad, no podía sostenerse que las leyes impugnadas violaran las garantías contenidas en los arts. 16 y 17 de la Constitución Nacional** (Fallos: 172:272).

En relación a las **tasas**, en un caso rechazó los agravios de la recurrente dado que según el informe contable presentado por la propia empresa al promover la demanda- **la incidencia de la tasa establecida por la ley 25.085 sobre la comisión neta percibida por ella resultaría un porcentaje muy inferior al fijado tradicionalmente por la Corte Suprema como pauta para discernir la existencia de confiscatoriedad** (Fallos: 327:2293).

También sostuvo que **si no se demostró que la tasa de justicia tuviera alcances confiscatorios, el endeudamiento** alegado por la provincia **no constituía causa obstativa de la posibilidad de pago del gravamen** (Fallos: 324:2577).

En una causa en que se cuestionaba la exigibilidad del pago de los tributos municipales en concepto de "habilitación comercial", "seguridad, salubridad e higiene" y "publicidad y propaganda" reclamados por la Municipalidad de Chascomús, el Tribunal indicó que si bien las mismas resultarían ilegítimas en caso de llegar al extremo de dificultar o impedir la libre circulación territorial del servicio de telefonía, el planteo resultaba inatendible si no se había demostrado efectivamente la existencia de un perjuicio de tal naturaleza (Fallos: 320:619).

Ha indicado asimismo que cuando el **mero uso del Canal Mitre**, por parte de la demandada **le ha resultado beneficioso**, esta **no puede invocar un supuesto detrimento económico en su perjuicio por una no probada confiscatoriedad de la tasa de peaje** (Fallos: 314:595).

En cuanto a la obligación tributaria que el Estado impone mediante el **ahorro obligatorio**, señaló que **para demostrar que es inválida constitucionalmente, el contribuyente deberá probar su carácter confiscatorio en forma concreta y circunstanciada conforme a la pauta de fijar un 33% como tope de la presión fiscal** -en el caso, calculado sobre la capacidad del contribuyente establecida según los criterios de la ley 23.256-, tope más allá del cual estaría comprometida la garantía del art. 17 de la Constitución Nacional (Fallos: 318:676). En esa línea indicó que la confiscatoriedad se configura cuando se excede el tope del 33% tradicionalmente admitido en la presión fiscal (Fallos: 318:785).

### 3. Casos de aplicación de multas o intereses

En un caso en que se cuestionaba la legitimidad de la ley 4350 de la Prov. de Buenos Aires que mandaba aplicar determinado interés punitivo con efecto retroactivo, a quienes no habían pagado el impuesto a la exteriorización de la transmisión gratuita por causa de muerte, la Corte dijo que la misma no era violatoria de los arts. 3, 499, 792, 4144 y concordantes del Código Civil, ni 16, 19 y 67, inc. 11, de la Constitución Nacional, Explicó que no surgiendo el monto de lo cobrado, de la tasa del impuesto o del interés aplicado, sino de la **acumulación de intereses por la falta de pago del gravamen, no procede calificar de confiscatoria a la exigencia fiscal** (Fallos: 187:306).

Así, señaló que el interés del 1 % mensual establecido por la ley 4350 de la provincia de Buenos Aires para el caso de retardo en el pago del impuesto a la transmisión gratuita no era confiscatorio (Fallos: 200:374).

Asimismo, sostuvo que las **multas** establecidas en las leyes de sellos para los casos de infracción de sus disposiciones, son **sanciones fiscales intimidatorias, de carácter penal**, respecto de las cuales **no rigen los principios que determinan el carácter confiscatorio de los impuestos** y la consiguiente invalidez de los mismos (Fallos: 192:418).

En esa línea, reiteró que **los principios admitidos en materia de gravámenes confiscatorios no son por lo regular invocables respecto de las multas impositivas de carácter penal**, por tratarse de sanciones intimidatorias indispensables y porque se incurre voluntariamente en los hechos que traen aparejada su aplicación. No importa que el capital del infractor sea reducido y no cubra la multa de diez tantos del impuesto que intentó evadir ([Fallos: 206:92](#)).

#### 4. Efectos de la declaración de la confiscatoriedad

**Inicialmente**, el Tribunal, luego de declarar la inconstitucionalidad del cobro del tributo efectuado por confiscatorio, obligaba a la parte demandada a la devolución de lo pagado. Ha dicho que **dependiendo la confiscatoriedad de una cuestión de hecho, no procede establecer con carácter general un porcentaje fijo sobre el valor de cada finca arriba del cual el cobro deberá ser considerado confiscatorio**, sino que corresponde a la autoridad administrativa determinar en cada caso el por ciento del costo de la obra pública que puede soportar cada inmueble en atención al beneficio especial que recibe ([Fallos: 187:234](#)). Ello toda vez que **no incumbe a la Corte Suprema, cuando declara la inconstitucionalidad de un impuesto por ser confiscatorio, fijar la tasa o el porcentaje que subsidiariamente pueda cobrar el fisco**, porque ello es atributo del Congreso y de las legislaturas o municipalidades ([Fallos: 195:250](#)).

Luego, consideró que **no es acertada la conclusión de que la inconstitucionalidad declarada de un gravamen imponga la anulación total de la ley que lo crea**. Ello no sucede cuando la invalidez se origina en la forma de su percepción establecida por decreto, ni cuando se debe al monto del tributo. En el último caso, la inconstitucionalidad puede ser sólo parcial ([Fallos: 206:21](#)).

Así, como se ha mencionado más arriba, en el citado precedente de [Fallos: 211:1033](#) explicó que **la declaración judicial de que un impuesto es confiscatorio y, por ello, inconstitucional, sólo alcanza a la porción del monto en que consiste el exceso**.

Buenos Aires, marzo de 2023  
[jurisprudencia@csjn.gov.ar](mailto:jurisprudencia@csjn.gov.ar)