PDP

En la ciudad de Buenos Aires, a los días del mes de octubre del año dos mil veintiséis, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver los recursos interpuestos contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos "*Piñeyro, Enrique c/ EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento*", Causa CAF 4775/2021/CA1, planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho la sentencia apelada, el Señor Juez de Cámara, Doctor Sergio Gustavo Fernández dice:

I.- Que por sentencia del 26/2/26 el Sr. juez de primera instancia resolvió rechazar la demanda interpuesta por el Sr. Enrique Piñeyro contra la entonces AFIP-DGI, con costas.

En primer término, expuso que la causa fue promovida por conducto de una acción declarativa de certeza, en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación –en adelante, "CPCCN"–, con el objeto de que se declarara la inconstitucionalidad de los artículos 1°, 2°, 3°, 4° y 5° de la ley 27.605.

Relató las expresiones esgrimidas por las partes contendientes en sus respectivas presentaciones, y puso de resalto que el actor informó que era italiano, y que desde el 29/4/20 residía en la ciudad de Madrid, España, sitio al cual trasladó su actividad económica, consistente en la dirección y producción cinematográfica. Por ello –prosiguió con las expresiones del actor–, se inscribió y se dio de alta como contribuyente ante la Agencia Tributaria del Ministerio de Hacienda y Función Pública de España, con fecha de inicio de actividades el día 1/6/20. Por otro lado, mencionó que el 26/3/21 presentó en dicha dependencia, la declaración jurada –"DDJJ"– informativa de bienes y derechos, comprendiendo los ubicados en dicho país y en el extranjero. En suma, expuso que el actor manifestó que poseía residencia permanente en España desde el 29/4/20, motivo por el cual solicitó y obtuvo la baja de la residencia fiscal en la República Argentina.

Destacó que el 24/2/22 el actor amplió la demanda, a causa de que el fisco nacional argentino había dispuesto la apertura de una

#35437970#523206985#20261014134351840

fiscalización, con el objeto de corroborar el cumplimiento de la ley 27.605, y que el 5/8/21 presentó la DDJJ F. 1555 V.100, determinando un saldo de impuesto a ingresar de $ 4.986.238.760,75, con más los intereses resarcitorios devengados hasta esa fecha. En dicha presentación –prosiguió el magistrado– detalló los pagos parciales realizados en concepto de capital –$ 4.986.238.760,75– e intereses –$ 131.329.644,49–, totalizando la suma de $ 5.117.568.405,24.

Afirmó que la pretensión de Sr. Piñeyro pasó a ser de repetición de los valores mencionados, con más los intereses correspondientes.

Destacó que la parte demandada comunicó que el accionante había presentado la DDJJ, lo cual derivó en la finalización de la fiscalización oportunamente abierta.

Mencionó que la representación fiscal puso en duda la posibilidad de conocer si el actor se había mudado definitivamente a España en las fechas indicadas, y así corroborar la pérdida de su residencia fiscal en la República Argentina.

Destacó que el fisco nacional expuso que, si bien la baja definitiva de los impuestos por pérdida de residencia es automática, no implica su aceptación definitiva, ya que queda sujeta a la verificación y constatación del organismo fiscal. Adicionó que este organismo hizo saber que el actor no había perdido su residencia fiscal argentina antes del 31/12/19, de modo tal que se configuraría la premisa establecida en la ley 27.605.

Declaró que el 19/4/22 el fisco nacional amplió su contestación de demanda, efectuando consideraciones vinculadas al rendimiento de bonos soberanos y la renta de activos inmobiliarios, en virtud de ciertas alegaciones formuladas por el actor en su escrito inicial.

Señaló que el 15/7/22 se rechazó la excepción de falta de legitimación activa oportunamente interpuesta por la demandada.

En el *Considerando III* de su pronunciamiento, el Sr. juez de grado evaluó la procedencia de la vía procesal inicialmente intentada por el

#35437970#523206985#20261014134351840

actor, concluyendo que se hallaban reunidos los requisitos exigidos legalmente para su procedencia.

Posteriormente explicó que el Poder Legislativo Nacional sancionó la ley 27.605 –el 18/12/20–, a través de la cual creó el denominado "Aporte solidario y extraordinario para ayudar a mitigar los efectos de la pandemia" –en lo sucesivo: "Aporte solidario y extraordinario", o "ASE"–, con la finalidad de ampliar y fortalecer las fuentes de financiamiento, bajo los objetivos primordiales de equidad y solidaridad.

Transcribió los artículos 2° y 3º de la norma, y efectuó consideraciones en torno a los artículos 2º a 6° de la ley 27.605, al igual que de la resolución general (AFIP) 4930 de 2021; asimismo, transcribió los artículos 116 y 117 de la ley 20.628 (t.o. 2019).

Seguidamente compulsó la prueba aportada a la causa, describiendo los siguientes elementos:

(i) El 23/4/21 la División Fiscalización Externa I, de la Dirección de Control Grandes Contribuyentes Nacionales, notificó al actor la OI 1.924.489, mediante la cual informó la apertura de la fiscalización, respecto del Aporte solidario y extraordinario, período fiscal 2020.

(ii) El 5/8/21 el Sr. Piñeyro presentó la DDJJ F. 1555 V.100, determinando un saldo de Aporte solidario y extraordinario a ingresar, de $ 4.986.238.760,75.

(iii) Durante los días 6/5/21, 7/5/21, 10/5/21, 11/5/21 y 12/5/21 el actor abonó las sumas de $ 200.000.000, $ 1.000.000.000, $ 428.500.000, $ 1.304.458.000, $ 1.082.506.000, $ 970.774.760,75 y $ 131.329.644,49 en concepto de Aporte solidario y extraordinario, con más los intereses resarcitorios, totalizando la suma de $ 5.117.568.405,24.

(iv) El 7/2/21 la ex AFIP informó al Sr. Piñeyro que dispuso dar por finalizada la fiscalización oportunamente iniciada.

(v) El 29/5/20 el Sr. Piñeyro perdió la residencia fiscal ante la AFIP, en virtud de adquirir su nueva residencia en España, a partir del

#35437970#523206985#20261014134351840

29/04/20. En esa misma fecha se actualizó su domicilio en el exterior y, en consecuencia, fue dado de baja para el pago del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los bienes personales.

Describió que su nuevo domicilio surgió del certificado de inscripción en el "padrón municipal de habitantes", emergiendo del mismo su alta y empadronamiento en Madrid, el 29/04/20.

Mencionó que también acompañó el "certificado de registro de ciudadano de la Unión", de donde surge que el Sr. Piñeyro es residente comunitario en España, desde el 26/6/20.

(vi) Mediante las actas notariales N° 1525 y Nº 1551 –suscriptas ante notario público los días 6/11/20 y 10/11/20–, se exhibió que el actor confirmó su residencia, con carácter indefinido y permanente, en España.

(vii) Se acompañó a la causa una copia del contrato de arrendamiento de vivienda –celebrado el 6/4/20–, en la Ciudad de Madrid, España.

(viii) También obra en el expediente la DDJJ de Inscripción y Alta ante el Ministerio de Hacienda y Función Pública del Reino de España: NIF Y7730639P, Formulario Modelo 720 de Declaración informativa de bienes y derechos, ejercicio 2020.

En el *Considerando VI* de su sentencia, el juez de grado se abocó al estudio de los planteos de inconstitucionalidad articulados contra la ley 27.605, particularmente desde el ángulo del derecho de propiedad y los principios de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad.

Expresó que la ley 27.605 fue sancionada siguiendo el procedimiento de formación y sanción de leyes previsto en la Constitución Nacional, luego de un amplio debate en el seno de las Comisiones de Presupuesto y Hacienda del Congreso Nacional.

Indicó que, según se desprende del informe pericial contable producido en la causa, el porcentaje que representó el Aporte solidario y extraordinario, respecto del valor total de los bienes declarados por el actor, fue del 5,22 %, lo cual evidenciaría una proporción muy inferior a la denunciada en el escrito de inicio. Desechó que dicho porcentual reportara

#35437970#523206985#20261014134351840

un caso de confiscatoriedad, máxime cuando no hubo un despliegue probatorio idóneo que diera cuenta de una disminución de la capacidad contributiva del actor.

En otro orden, en cuanto a la posible vulneración de la prohibición de doble imposición, señaló que que dicho principio no tiene raigambre constitucional, sino legislativa, y que su transgresión no podría acarrear la inconstitucionalidad del tributo, sino eventualmente su ilegalidad.

Tampoco acogió el planteo referido a la violación del principio de igualdad ante la ley, aseverando que la ley 27.605 creó una categoría, grupo o clasificación de contribuyentes, sin seguir para ello criterios irrazonables, caprichosos, arbitrarios o de mera hostilidad contra sus integrantes; por el contrario –sostuvo–, se trató de un agrupamiento de neto contenido patrimonial.

Luego de ello, en el *Considerando IX* de su decisorio examinó el alcance del artículo 2° de la ley 27.605.

Precisó que el legislador optó por fijar los criterios de residencia –aspecto temporal del tributo– al día 31/12/19, sobre relaciones jurídicas preexistentes.

Luego de expresar que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones encomendadas a un tribunal de justicia, y de recordar que quien invoca ciertos hechos como fundamento de su pretensión tiene la carga de acreditarlos, mencionó que la norma en trato acudió a los criterios de residencia previstos en la ley del impuesto a las ganancias, aunque aplicados a la situación de las personas humanas al 31/12/19.

Al respecto, negó que en la causa se hubiere llevado a cabo una actividad probatoria suficiente para acreditar la inconstitucionalidad pretendida, pues sólo se esbozaron afirmaciones dogmáticas, que evidenciarían las disconformidades del accionante con el sistema fiscal vigente.

#35437970#523206985#20261014134351840

Ponderó que en autos se acreditó que el actor perdió su condición de residente en el país el 29/5/20, lo cual significaría que al 31/12/19 aún era residente argentino. Por esta razón –concluyó– correspondía sin más rechazar la demanda.

En cuanto a las costas, afirmó que debía estarse a lo normado en el primer párrafo del artículo 68 del CPCCN.

II. Que contra dicha sentencia se alzó la parte actora, interponiendo su recurso de apelación el 3/3/26 [11:28 hs], concedido libremente por el *a quo* el 4/3/26. La expresión de agravios fue presentada el 1/4/26 [3:26 hs], contestada por la representación fiscal el 14/4/26 [14:41 hs].

El 13/5/26 [7:32 hs] el Sr. Fiscal General ante esta Alzada presentó su dictamen, y el 13/5/26 se pusieron los autos para dictar sentencia.

III. Que, en su memorial, la parte actora, luego de reseñar los antecedentes de la causa, aseveró que en autos quedó suficientemente probado que había perdido su condición de residente antes del 18/12/20, en particular, el 29/4/20.

Pone de relieve que la propia AFIP reconoció la "Baja por adquisición de residencia en materia migratoria en otra jurisdicción" y "Baja por no poseer domicilio en el país", conforme las constancias emitidas en la "Constancia de actualización de datos" (Formulario F. 420/DF.420/D). Ello –destaca– no fue desconocido por la contraria.

Declara que trasladó –y mantiene– su actividad personal y económica a Madrid, España, inscribiéndose como contribuyente ante la Hacienda de dicho país. Describe la prueba instrumental oportunamente acompañada.

Afirma que quedó totalmente en claro y fuera de toda discusión, que al 18/12/20 –día en que entró en vigencia la ley 27.605–, ya no era residente fiscal argentino.

#35437970#523206985#20261014134351840

Sostiene que la sentencia apelada confundió los hechos acreditados en la causa, centralmente a la luz de lo normado en el artículo 117 de la ley 20.628 (t.o. 2019).

En otro orden de consideraciones, critica la sentencia de grado, al no reconocer la inconstitucionalidad que afecta al artículo 2º de la ley 27.605. Al respecto explica que, si bien era residente fiscal argentino al 31/12/19, dejó de serlo a partir del día 29/4/20, a lo cual se suma que el trámite legislativo de la que pasaría a ser la ley 27.605, había recién iniciado el día 28/8/20. Destaca que la sanción de la norma tuvo lugar el 18/12/20.

El cuestionamiento central estriba en que, según expone, el *a quo* entendió que la ley sería válida, a pesar de gravar a sujetos que ya no se encontraban radicados en el país, es decir, alcanzando retroactivamente a sujetos no residentes.

Señala que una interpretación literal y lógica de la norma en cuestión, conduciría a sostener que se consideran residentes fiscales argentinos, a los fines de la obligación de ingresar el Aporte solidario y extraordinario, a quienes lo eran al momento de la promulgación de la ley –esto es, el 18/12/20–, en base a los criterios de residencia que la ley de impuesto a las ganancias establecía en su versión vigente al 31/12/19, porque esto es claramente lo que dice la ley en su texto. Ello así, toda vez que la norma no dice que se deberá considerar residentes a quienes lo eran al 31/12/19, sino que prescribe que los sujetos se regirán por los criterios de residencia, en los términos y condiciones establecidas en la ley de impuesto a las ganancias, vigente a aquella fecha.

Niega que revistiera la cualidad de residente argentino en los términos de la ley 27.605, a menos que se interpretaran extensivamente los términos de la norma, vulnerándose el principio de legalidad en materia tributaria.

#35437970#523206985#20261014134351840

Apunta que las reglamentaciones a la ley no han esclarecido este aspecto, lo cual permitiría sostener que la interpretación literal de la norma es la correcta.

Indica que la ley 27.605 remite a los “criterios” y “términos y condiciones” establecidos en la ley de impuesto a las ganancias, a fin de considerar quién se halla comprendido en la categoría de residente fiscal argentino, y quien no. Frente a ello –prosigue–, teniendo en cuenta las probanzas arrimadas por su parte, y la nula e inexistente prueba en contrario desplegada por el organismo fiscal, se obtendría que no existe controversia, en cuanto a que su parte adquirió su residencia permanente en España, el 29/4/20.

Declara que una norma jurídica promulgada el 18/12/20, no puede pretender afectar el estatus de no residente del contribuyente adquirido con anterioridad, pues equivaldría a una retroactividad inadmisible desde el punto de vista constitucional, por violentar claramente el derecho de propiedad.

Señala además que, la caracterización que realiza la ley 27.605 de los sujetos considerados residentes fiscales argentinos, violaría el “Convenio entre la República Argentina y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio” (ley 26.918), ya que el Aporte solidario y extraordinario estaría alcanzado por sus disposiciones.

Alega que su parte contaría con la protección y los derechos que todo residente español posee, a partir del tratado para evitar la doble imposición suscripto con Argentina.

En otro plano, afirma que su parte reconoce la potestad del Estado Argentino de gravar a todos aquellos sujetos residentes en el país, en tiempo y forma efectivos, por sus bienes en el país y en el exterior, como también la de gravar los bienes o tenencias que se encuentren efectivamente situados o radicados en el país, y que pertenezcan a sujetos residentes en el exterior; sin embargo, no puede tolerar que se dicten normas que manipulen los conceptos y las fechas de fijación efectiva de la residencia fiscal, de

#35437970#523206985#20261014134351840

modo tal que los residentes del exterior tengan que tributar al fisco argentino por sus bienes en el exterior.

Afirma que, si bien la no retroactividad de la ley es un principio legislativo, adquiere carácter constitucional cuando la aplicación de la nueva norma priva al sujeto de algún derecho incorporado a su patrimonio, en cuyo caso aquel principio se confunde con la garantía relativa a la inviolabilidad de la propiedad.

Señala que la pretensión de incluir en el ámbito de incidencia del gravamen, a personas humanas que obtuvieron la baja de su residencia fiscal en Argentina, mediante el artilugio de considerar la residencia fiscal en una fecha del pasado, como así también a compatriotas expatriados que tienen su asiento fiscal en otros países, resulta una forma clara y evidente de asignación al Aporte solidario y extraordinario de un carácter retroactivo, lo que fulmina su validez y legitimidad.

Menciona que, aun adjudicándole al artículo 2° de la ley 27.605 el carácter de norma antielusiva –o productora del "efecto candado" o "cerrojo"–, también resultaría inconstitucional, ya que el 31/12/19 ni siquiera existía circulación del coronavirus y no había chance alguna de sospechar una posible pandemia. Por tal razón –concluye–, mal podría alegarse que la retroactividad en cuestión obedeció a evitar la "fuga ante el impuesto".

Sostiene que la sentencia soslayó la afectación patrimonial y el avasallamiento de los derechos constitucionales –ello, por la presunta violación del principio de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad–, cuestionando el análisis de la prueba pericial contable realizado por el juez de primera instancia, y acusando que existió un error al evaluar la potencial confiscatoriedad del Aporte solidario y extraordinario frente a los activos que grava, en lugar de hacerlo respecto de las rentas que dichos activos pueden producir.

Acusa que el Aporte solidario y extraordinario reporta un verdadero e ilegítimo impuesto, cuya causa jurídica es la sobrecargada

#35437970#523206985#20261014134351840

aprehensión de los bienes totales como medición de la capacidad contributiva de los sujetos obligados, cuyas elevadas alícuotas lo tornan manifiestamente confiscatorio sobre el patrimonio y la renta.

Expone que, en el caso concreto, la obligación de pago del Aporte solidario y extraordinario, con relación a sus bienes radicados en el exterior, arrojaría una suma de dinero que absorbe prácticamente todos los rendimientos producidos por los activos durante el año 2020.

Señala que resultaría de aplicación la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal, fijada en los precedentes "*Candy*" y "*Hermitage*", y plantea que el Aporte solidario y extraordinario es inconstitucional, por violar el principio de capacidad contributiva y al derecho de propiedad de su parte.

Luego de aludir al ingreso del Aporte solidario y extraordinario a las arcas públicas argentinas, desconoce que tenga algún sentido lo planteado por ARCA en su ampliación de contestación de demanda, cuando sostiene que se reservaba el derecho de proceder a la devolución, según el tipo de crédito utilizado; ello así, puesto que los pagos fueron efectuados en efectivo.

Exhibe los valores que surgen de la prueba pericial contable, especifica los diversos resultados exhibidos por los distintos profesionales intervinientes, y pone de relieve que, el impuesto efectivamente pagado, absorbería el 96,62 % de todas sus rentas, y el 97,07 % de las rentas en el exterior.

Declara que, al presentar su demanda, expuso que el Aporte solidario y extraordinario no es en sí mismo inconstitucional; no obstante, le causa agravio que la sentencia apelada haya considerado que el análisis de la confiscatoriedad deba hacerse sobre la absorción del patrimonio del actor, y no sobre los rendimientos actuales o potenciales de dicho patrimonio.

Señala que la violación del principio de razonabilidad –que implica exigir, por un impuesto patrimonial, un porcentaje sustancial de los rendimientos que los bienes producen–, desnaturaliza el alcance, sentido y propósito de la imposición en el ordenamiento jurídico.

#35437970#523206985#20261014134351840

Acusa que, pretender gravar con el Aporte solidario y extraordinario los bienes situados en el extranjero, afecta su derecho de propiedad y el principio de igualdad, tornando irrazonables los actos de gobierno.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, ordenándose la devolución de la suma de $ 4.967.156.712,63, con más sus correspondientes intereses, con expresa imposición de costas.

IV. Que, previo a todo, es importante recordar que no me encuentro obligado a seguir a la parte apelante en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones propuestas a consideración de esta Alzada, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, en sus anteriores composiciones, "*ACIJ c/ EN-ley 24240-Mº Planificación s/ proceso de conocimiento*", del 29/5/08; "*MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/amparo ley 16.986*", Causa CAF 5916/2009, del 21/5/09; "*Ciudadanos Libres Calidad Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*", Causa CAF 29024/2010, del 21/10/10; "*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA-Comunicación "A" 5147 y otro s/proceso de conocimiento*", del 18/4/11; "*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/EN- DNM Disp 1207/11-Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*", Causa CAF 18282/2011, del 25/8/11; "*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 41147/2013, del 7/8/14, "*Laham, Alberto Elías c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 57052/2013, del 7/5/15, "*Araujo Medina Alexander Javier c/ EN M Interior OPyV DNM s/ recurso directo DNM*", Causa CAF 77545/2017, del 27/4/18 y "*D´Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", Causa CAF 49932/2015/CA2, del 2/5/24. En su actual integración: "*Emico*

SA c/ EN–ACUMAR y Otro s/ proceso de conocimiento", Causa CAF 44.044/2019/CA2–CA1, del 2/6/26).

V. Que, según se desprende de las constancias de autos, el 15/4/21 [11:24 hs.] el actor promovió una acción declarativa de certeza en los términos del artículo 322 del CPCCN, contra el Estado Nacional, ex AFIP-DGI, mediante la cual impugnó la obligación de pago establecida en la ley 27.605, al tiempo que planteó la inconstitucionalidad de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º y 5º de dicha norma.

Posteriormente –el 24/2/22 [14:54 hs.]– efectuó una nueva presentación, en la cual informó que ampliaba la demanda, pretendiendo la repetición de las sumas ingresadas, con más los intereses correspondientes.

En dicha ocasión informó que, a través de diferentes actos –dada las elevadas sumas de dinero–, había ingresado al fisco nacional la suma total de $ 4.986.238.760,75 en concepto de Aporte solidario y extraordinario, y de $ 131.329.644,49 en el de intereses resarcitorios, alcanzado todo ello la suma de $ 5.117.568.405,24. Acompañó prueba instrumental de sus afirmaciones.

Expresó asimismo que el 4/5/21 el fisco nacional había notificado la apertura de una fiscalización respecto del ASE-2020, y que el 8/5/21 presentó la DDJJ-ASE-2020, determinando un saldo de impuesto a ingresar de $ 4.986.238.760,75. Luego de ello, el 2/7/21 el organismo dio por finalizada la fiscalización descripta.

En orden a lo expuesto, en la ampliación de la demanda el actor hizo saber que su pretensión incluía la repetición de la suma de $ 5.117.568.405,24, con más los intereses correspondientes, calculados desde la fecha de los ingresos hasta el efectivo pago.

Frente a esta circunstancia –en lo que al cauce procesal refiere–, el fisco nacional se había opuesto a la procedencia de la repetición intentada, bajo el argumento de que no se habían cumplimentado los recaudos legales de rigor (ley 11.683, art. 81 y concs) –punto VI de su escrito de contestación de demanda–. El 15/7/22 el juez de grado rechazó el planteo, a través de un decisorio que se encuentra firme.

#35437970#523206985#20261014134351840

A la sazón de todo lo expuesto, nada corresponde decidir en esta instancia respecto del conducto procesal por el cual transita esta *litis*, cabiendo sin más ingresar al estudio de lo que conforma la **cuestión de fondo** del caso.

VI. Que, teniendo en cuenta el modo en que ha resuelto el Sr. juez de grado, y las críticas que su decisorio ha recibido de la parte actora, deduzco que las materias sobre las cuales ha de transitar mi análisis son las siguientes: *(a)* la aplicabilidad, al caso, del artículo 2º de la ley 27.605 –en especial, su tercer párrafo– y, eventualmente, su test de constitucionalidad, *(b)* dependiendo de lo anterior, las sumas que correspondería reintegrar al actor, y *(c)* las costas del proceso.

VII. Que esta Sala –integrada por quien suscribe y por el Dr. Lopez Castiñeira– tuvo oportunidad de pronunciarse en un caso que guarda semejanza sustancial con el presente, en la causa *CAF 4778/2021/CA1*, de acceso restringido, con sentencia del 9/6/26. Allí se llevó a cabo un estudio normativo del Aporte solidario y extraordinario, para luego ingresar a una indagación fáctico-material de su aplicación al caso concreto. Considero que, inicialmente, en el *sub judice* se puede seguir la misma labor metodológica.

Como es conocido, la ley 27.605 –publicada oficialmente 18/12/20, día en el cual inició su vigencia–, creó, con carácter de emergencia y por única vez, un "aporte extraordinario y obligatorio", que recayó –en lo que aquí interesa remarcar– sobre las personas humanas residentes en el país, o en el exterior, en la medida que el valor de la totalidad de sus bienes excediera el valor de $ 200.000.000 (arts. 1° y 2°).

Es así que, en lo referido al aspecto subjetivo del Aporte solidario y extraordinario, la ley adoptó el criterio de la residencia previsto en la ley de impuesto a las ganancias. Respecto de los residentes del exterior, la ley 27.605 dispone lo siguiente: "*El sujeto del aporte se regirá por los criterios de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley de Impuesto a las*

#35437970#523206985#20261014134351840

Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, al 31 de diciembre de 2019" (art. 2°, inciso b, tercer párrafo).

En observancia de esta remisión normativa, cabe recordar que los artículos 116 a 123 de la ley del impuesto a las ganancias (t.v.), contemplan las "*Ganancias de fuente extranjera obtenidas por residentes en el país*".

El resto de las disposiciones de la ley 27.605 establecieron los componentes materiales, cuantitativos y espaciales –entre otros extremos–, que hacen a la configuración del Aporte solidario y extraordinario.

La ley fue reglamentada por medio del decreto 42/21 y las RG (AFIP) 4930, 4942 y 4954.

VIII. Que, ahora bien, a los fines de delimitar los asuntos a tratar, advierto que no forma parte de las cuestiones a dilucidar todo lo relativo a la denominación, legalidad e ingreso de las obligaciones en concepto de Aporte solidario y extraordinario, en general, como tampoco su naturaleza jurídica. Asuntos éstos que ya han sido objeto de examen por el suscripto en el precedente "*P., S. O. c/ EN-Ministerio de Economía y otro s/ proceso de conocimiento*", Causa CAF 5267/2021, del 30/11/23.

No obstante, no desconozco que el accionante ha introducido planteos de inconstitucionalidad del Aporte solidario y extraordinario, en su aplicación particular, centralmente a la luz de su derecho de propiedad.

Ahora bien, reiterando cuanto dijera en el primer párrafo del *punto (a)* del *Considerando VI*, **la materia primaria que cabe examinar, se centra en la aplicabilidad, al caso concreto, del tercer párrafo del inciso b. del artículo 2° de la ley que aprobó el Aporte solidario y extraordinario**.

IX. Que esto sentado, debo reiterar que, al promover su demanda, el actor argumentó que había perdido su calidad de residente en la República Argentina con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.605, razón por la cual no resultarían aplicables sus términos.

En concreto, explicó que el 29/4/20 perdió aquella categoría, toda vez que había adquirido la residencia permanente en el Reino de

#35437970#523206985#20261014134351840

España, de conformidad con las normas contenidas en la ley de impuesto a las ganancias.

En apoyo de su posición acompañó los siguientes documentos: *(i)* constancias de residencia en el extranjero y actualización de su domicilio, emitidas por la AFIP el 29/5/20; en ellas se lee: fecha de pérdida de la residencia: 29/4/20; *(ii)* certificado de inscripción en el padrón municipal de habitantes de Madrid, España, en el cual se consigna: alta por cambio de residencia: 29/4/20; *(iii)* certificado de registro de ciudadano de la Unión, en el cual se exhibe que es residente comunitario en España, desde el 26/6/20; *(iv)* actas de manifestaciones notariales N° 1525 y Nº 1551, suscriptas ante notario público los días 6/11/20 y 10/11/20, en las cuales el Sr. Piñeyro manifestó que había establecido su residencia con carácter indefinido y permanente en España, acreditándolo con la documentación descripta en el ítem anterior; *(v)* copia del contrato de arrendamiento inmobiliario suscripto el 4/6/20 en Madrid, España; *(vi)* inscripción y alta ante el Ministerio de Hacienda y Función Pública del Reino de España y DDJJ informativa de bienes del ejercicio 2020, comprensivos de los ubicados en Argentina y otros países –NIF Y7730639P-Formulario Modelo 720– y *(vii)* informe de contador público independiente, referente a la incidencia de determinados tributos sobre los activos del Sr. Piñeyro, legalizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad de Buenos Aires.

A su turno, al ampliar la demanda acompañó –entre otros documentos– la DDJJ-ASE-2020, con descripción de los valores de los bienes situados en el país y en el exterior –F. 1555 V. 1000– y el acuse de recibo de la presentación, del 8/5/21.

Es del caso mencionar que, sin perjuicio de las negativas genéricas y particulares presentadas por la demandada en su escrito de contestación, del 18/4/22 –punto VII A. y B.–, los documentos acompañados por el accionante no fueron rebatidos por ningún elemento probatorio que los contradijeran.

#35437970#523206985#20261014134351840

Así pues, la posición de la representación fiscal, en lo concerniente a la invocada pérdida de la residencia del Sr. Peyrano, estribó en cambio en negar que ello hubiere acontecido antes del 31/12/19, razón por la cual se encontraría alcanzado por las disposiciones de la ley 27.605, tanto respecto de los bienes situados en el país como aquellos ubicados en el extranjero (v. espec. punto 6º de la contestación de demanda).

X. Que, tal como lo adelanté, el caso presenta componentes jurídicos y fácticos que ameritan, de momento, su consideración separada.

Con relación al aspecto fáctico-material, tengo para mí que la prueba instrumental acompañada por el accionante otorga debida y acabada cuenta de la adquisición permanente de su residencia en el Reino de España, en abril del año 2020.

En este sentido, el argumento ensayado por la demandada, en el sentido de que el trámite de aceptación de la baja de impuestos nacionales por pérdida de residencia no estaba concluido, resulta inadmisible. Adviértase que en autos no se ha mencionado, ni mucho menos acreditado, la presencia siquiera de indicios serios y contundentes que condujeran a demostrar que el actor mantenía su centro vital dentro del territorio de la República Argentina.

Dicho esto de otro modo, no obra en autos ningún elemento que desacredite, o ponga en duda, la posición y la concluyente prueba documental arrimada por el accionante.

En este sentido, tengo por probado que el actor perdió su residencia en el país en abril de 2020, a causa de haber adquirido la residencia permanente en el Reino de España.

Sobre el particular, me permito recordar –como hace poco lo hiciera junto con el Dr. Morán–, que: "*Como regla general, se presume que las personas de existencia visible de nacionalidad argentina son residentes (art. 116, inc. a); excepto que hayan perdido tal condición en virtud de lo dispuesto por el artículo 117, esto es… cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero según las disposiciones que rijan en él en materia de migraciones*" (esta Sala, *in re* "*Yege, Juan*

#35437970#523206985#20261014134351840

Martin Amado c/ EN-AFIP-DGI Resol 13/22 s/ proceso de conocimiento", Causa CAF 56969/2022, del 8/4/25).

No se me escapa que el aquí actor nació en Italia; no obstante, en ningún momento se alegó en autos que no fuera residente en la República Argentina antes de abril de 2020.

XI. Que, siguiendo con la estructura diseñada en estas consideraciones, corresponde continuar con el análisis del componente jurídico-normativo que encierra el caso.

Cabe tener presente que la ley 27.605 distingue el tratamiento dirigido a los sujetos residentes en el país, de quienes no lo son. Para estos últimos la norma se remite a los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. 2019).

Vale la pena entonces dilucidar la sustancia de estos últimos preceptos, en sus partes pertinentes.

Dispone el primer inciso del artículo 116: "*... se consideran residentes en el país... Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativa o naturalizada, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117*". Y estatuye el artículo 117: "*Las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones... La pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda*".

Pues bien, presentado así el cuadro, no caben dudas de que el aquí actor –de nacionalidad italiana, pero residente de la República Argentina–, al obtener la residencia permanente en el Reino de España, ha dejado de ser residente de Argentina.

#35437970#523206985#20261014134351840

La contrariedad emerge a partir de la previsión contenida en el tercer párrafo del inciso b. del artículo 2° de la ley 27.605, según el cual el sujeto se rige por los criterios de residencia, "*al 31 de diciembre de 2019*". Y es precisamente en este punto donde yace el diferendo entre las partes.

La pregunta que guiará el desarrollo que sigue es la siguiente: ¿es razonable aplicar la norma descripta, considerando residente del país al momento de efectivizarse el hecho imponible del Aporte solidario y extraordinario –o sea, el 18/12/20–, a quien lo era el 31/12/19, pero que ha dejado de serlo?

Adelanto que la respuesta negativa se impone.

Es evidente que el legislador incluyó la previsión relativa a la residencia al 31/12/19, con un claro propósito; no obstante, considero que no es menester que ingrese en el estudio de dicha medida –la cual inevitablemente conduciría a su examen de constitucionalidad–, ya que la respuesta al interrogante presentado más arriba –que me traslada a la solución de este asunto–, se encuentra en el propio ordenamiento legal aplicable al caso.

Como anteriormente precisé, el legislador diseñó el régimen de residencia, consagrando que las personas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, al igual que las de nacionalidad extranjera que hubieran obtenido su residencia permanente en el país, fueran residentes de la República Argentina, aunque también previendo que podrían dejar de serlo si, entre otras variables, la adquirían en un país extranjero. Es claro que, de tal modo, se adoptó una estructura para el impuesto a las ganancias, que contempla las distintas realidades individuales en las cuales el sujeto puede estar implicado.

En este aspecto, recuerdo que ya he sostenido que: "... *la residencia es un criterio subjetivo que toma la ley tributaria para vincular a los sujetos y la materia gravada, relacionado con la eficacia de las leyes tributarias en el espacio*" (v. *in re* "*Yege, Juan Martin Amado*", cit.).

No obstante, y a diferencia de ello, la ley 27.605 ordena recoger inamoviblemente la realidad individual del contribuyente, al día 31/12/19.

#35437970#523206985#20261014134351840

Pues bien, no tengo dudas de que, atendiendo a las probanzas de autos, la aplicación del precepto en trato no puede ser la que predica el fisco nacional.

En efecto, sin desconocer la previsión legal atinente al 31/12/19 –aspecto sobre el cual, reitero, no emito ningún juicio–, no puedo desatender la singular realidad en la cual se hallaba el aquí actor, a la luz de las previsiones de la ley 20.628 (t.v.). Es que, si la propia ley tiene en cuenta la posibilidad de que el sujeto pierda su residencia, no encuentro razón para desconocer y/o negar tal acontecimiento en la especie.

Podría argumentarse que la ley 27.605 es una norma especial y posterior a la ley 20.628 (t.v.); sin embargo, aun recogiendo esa tesis, no arribo a un resultado diferente.

Nótese que, de pretender aplicarse, al caso, la letra estricta de la ley 27.605, se impediría al sujeto alegar y acreditar su efectiva situación frente a la norma –y al derecho–, transformando la previsión en una especie de presunción absoluta, o incluso en una ficción legal. Al respecto, cabe recordar que la Corte Suprema ha establecido que las presunciones requieren un uso inteligente, concreto y racional, y que su utilización debe limitarse a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen (*in re*: "*Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-1) c/ DGI*", del 19/3/14. M. 1328. XLVII. REX).

Sin desconocer las razones que llevaron al legislador a sancionar la ley en trato –me remito al ya citado precedente de esta Sala: "*P., S. O. c/ EN-Ministerio de Economía y otro*–, no se puede impedir al sujeto interesado alegar y probar su situación individual frente al tributo, *so pena* de convertir a este último en una carga en pugna con los principios y axiomas que informan a la disciplina tributaria.

Recuérdese que, en materia impositiva, toda interpretación debe realizarse atendiendo esencialmente a la realidad económica de que se trate, atendiendo a los actos, situaciones y relaciones económicas que

#35437970#523206985#20261014134351840

efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes (cfr. CSJN, Fallos: 315:2798; 318:637; 328:130, entre otros).

En suma, atento que en autos se ha acreditado fehacientemente que el actor perdió su residencia en la República Argentina con posterioridad al 31/12/19 –aspecto no desconocido por ninguna de las partes–, y con anterioridad al 18/12/20, no lo puede alcanzar el hecho imponible del Aporte solidario y extraordinario, como a un sujeto residente en el país.

XII. Que, en orden a lo hasta aquí expuesto, considero atendible la posición sostenida por el apelante –en orden a la inaplicabilidad del tercer párrafo del inciso b. del artículo 2° de la ley 27.605–, ya que, a partir de las probanzas arrimadas, se encuentra debidamente acreditado que el actor había dejado de ser residente argentino, al momento de materializarse el hecho imponible del Aporte solidario y extraordinario.

De acuerdo con el propio diseño del Aporte solidario y extraordinario, el resultado descripto conlleva a que el sujeto sólo deba tributar por los bienes situados o radicados en el país, en lugar de hacerlo por la totalidad de sus bienes, sea que se encuentren situados en el país y/o en el exterior.

Por tal motivo, corresponde hacer lugar a la pretensión del actor en este particular aspecto, y en consecuencia revocar la sentencia apelada.

XIII. Que, teniendo en cuenta la conclusión a la cual recientemente arribé –esto es, que el Sr. Piñeyro debe ingresar el ASE-2020, respecto de los bienes que poseía en el país–, sobreviene la necesidad de introducirme en el examen del **aspecto cuantitativo** que contiene el caso, debiendo evaluar y resolver cuáles son las sumas de dinero que el Estado Nacional deberá reintegrar al actor (cfr. *Considerando VI*, punto *(b)*).

XIV. Que, en primer término colijo que, al ampliar la contestación de la demanda, la representación fiscal solicitó que, en caso de hacerse lugar a la pretensión del accionante, se ordenara la devolución de las sumas correspondientes “según el tipo de créditos utilizados para

#35437970#523206985#20261014134351840

cancelar el saldo de la DDJJ" (sic), excepto lo que fuera ingresado en efectivo.

El planteo no tiene asidero, dado que los ingresos realizados por el actor fueron efectuados mediante la generación de volante electrónicos de pago –"VEP"–, tal como surge del DEO 12630322, presentado por la Jefatura de la División "C" de la entonces AFIP-DGI, el 1/2/24.

Por ello, no corresponde hacer lugar a esta pretensión del fisco nacional.

En segundo término, en cuanto a las sumas a reintegrar, la ley 27.605 incluyó dentro de la materia imponible, a los bienes situados en el país pertenecientes a los sujetos no residentes en la República Argentina, valuados de acuerdo al Título VI de la ley 23.966 (t.o. 1997), sin deducción de mínimo no imponible alguno (art. 2º, inc. b., primero y segundo párrafo).

En autos se designó perito oficial a la contadora pública Inés Lleonpat, quien, en cumplimiento de la labor encomendada, presentó un informe contable el 28/6/23 [15:22 hs]. Por su parte, la consultora técnica propuesta por el Sr. Piñeyro –cdra. Mara B. Devoto– acompañó su propio informe el 7/7/23 [7:32 hs].

El informe pericial contable fue objeto de pedidos de aclaraciones e impugnaciones de ambas partes. La representación fiscal lo hizo el 11/7/23 [12:58 hs] –generando la contestación de la experta el 9/8/23 [11:01 hs], la cual, a su vez, motivó una nueva presentación de la representación fiscal el 11/10/23 [16:27 hs], su contestación por parte de la perito contadora, el 2/11/23 [20:33 hs] y finalmente una nueva presentación de la demandada, el 13/11/23 [18:11 hs]– y de la actora el 7/7/23 [7:37 hs], provocando la contestación de la experta el 31/7/23 [10:49 hs].

Las impugnaciones y pedidos de aclaraciones efectuadas por la demandada, en lo sustancial, giraron en torno a la falta de acceso a la totalidad de la documentación utilizada para confeccionar el informe; a la ausencia de explicaciones claras y precisas respecto de las participaciones –

#35437970#523206985#20261014134351840

y sus correspondientes valores– del actor, con relación a determinados bienes, sea que se incorporaran a su patrimonio por actos entre vivos o *mortis causase*, y al método empleado para cuantificar ciertos activos, fundamentalmente participaciones societarias.

Sobre estos tópicos, las explicaciones brindadas por la perito contadora Lleonpat lucen hábiles y suficientes para comprender que, lo informado en su dictamen pericial, es útil a los propósitos seguidos en esta *litis*. En efecto, en las sucesivas presentaciones la experta ha explicado, con detalle, las motivaciones técnicas que condujeron a la confección de su informe, mereciendo pues su convalidación jurisdiccional. Es que, según colijo, el completo desarrollo argumental y técnico del informe, dotan a los resultados obtenidos de suficiente certeza para cumplir los cometidos que este análisis requiere.

Al respecto, cabe recordar la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al afirmar que "… *cabe reconocer validez a las conclusiones del experto para la decisión de aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, de las que sólo cabría apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos*" (CSJN, Fallos: 319:469; 320:326; 332:1571), puesto que, *"... a pesar de que en nuestro sistema la pericial no reviste el carácter de prueba legal, si el experto es una persona especialmente calificada por su saber específico y se desempeña como auxiliar judicial distinto de las partes, la prudencia aconseja aceptar los resultados a los que aquél haya llegado, en tanto no adolezcan de errores manifiestos, o no resulten contrariados por otra probanza de igual o parejo tenor*" (CSJN, Fallos: 331:2109).

En igual sentido, esta Sala tiene dicho que, cuando la pericia aparece fundada en principios técnicos inobjetables y no existe otra prueba de igual tenor que la desvirtúe –aspecto sobre el cual me referiré seguidamente–, la sana crítica aconseja, frente a la imposibilidad de oponerle argumentos científicos de mayor peso, aceptar sus conclusiones. (*in re* "*Toer Ariel Esteban c/ EN y/o responsable s/ daños y perjuicios*",

#35437970#523206985#20261014134351840

Causa CAF 30005/2007, del 29/11/16; "*Núñez, Brian Oscar c/ EN-M§ Justicia-SPF- y otros s/ daños y perjuicios*", Causa CAF 29427/2013, del 18/11/20; "*Maulucci Osvaldo Antonio y otros c/ EN-GN y otro s/ daños y perjuicios*", Causa CAF 6463/2011, del 22/3/22; "*M Royo SACIIFYF c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*", Causa CAF 35502/2019/CA2, del 19/9/23; "*Seguros Sura SA c/ EN-AFIP-DGI y otro Dirección General Impositiva*", Causa CAF 7193/2021, del 26/3/24; "*Banco de Galicia y Buenos Aires SAU c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*", Causa CAF 67436/2019/CA1, del 12/6/25 y "*Banco BBVA Argentina SA c/ EN-AFIP-Ley 20628 s/ Dirección General Impositiva*", Causa CAF 19202/2021, del 5/3/26; en su actual integración: *in re* "*Transportadora de Gas del Mercosur SA c/ EN-AFIP-Ley 20628 s/ proceso de conocimiento*", Causa CAF 44418/2023/CA1. Asimismo, Sala I, *in re* "*Incidente N° 1-Actor: Robledo, Héctor Pedro s/inc. de medida cautelar*", Causa CAF 57819/2016, del 4/10/18; Sala II "*BBVA Banco Francés SA c/ AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento*", Causa CAF 31249/2017, del 9/12/20; Sala IV, *in re* "*Cantarelli, Victoria c/ EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento*", Causa CAF 65797/2017, del 6/12/22 y Sala V, *in re* "*Telefónica de Argentina SA y otro c/ EN-AFIP-DGI Resol. 10/11 (REGN) s/ DGI*", Causa CAF 49252/2011, del 28/7/17).

Vale agregar que la pauta hermenéutica descripta también recibió reconocimiento por parte de calificada doctrina procesalista: v. Palacio, Lino E., "*Derecho Procesal Civil*", t. IV, p. 720, Abeledo Perrot, Buenos Aires 1988; Morello-Sosa-Berizonce, "*Códigos Procesales en lo Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires y de la Nación, comentado y anotado*", t. V-B, p. 455, Abeledo Perrot, Buenos Aires 1992 y Devis Echandía, H., "*Compendio de la Prueba Judicial*", anotado y concordado por Adolfo Alravado Velloso, t. II, p. 112 a 114, Editorial Rubinzal Culzoni, 2000).

A distinto resultado se arriba con relación a la impugnación efectuada por el actor, particularmente al indicar que la perito había

#35437970#523206985#20261014134351840

incorporado, dentro del rubro créditos, a los “Dividendos Credit Suisse”, los cuales no reportarían bienes –del exterior– alcanzados por el Aporte solidario y extraordinario, sino rentas del ejercicio 2020.

Sobre el particular, la perito Lleonpat comunicó que había cometido un error involuntario, procediendo a rectificar los guarismos anteriormente exhibidos.

Puntualmente, en el *informe original* estimó el valor de los bienes que el actor poseía en la República Argentina –base imponible del Aporte solidario y extraordinario gravado–, en $ 1.035.685.728,07 y la obligación tributaria en $ 25.820.571,84; y los bienes del actor en el exterior –no gravados, por no ser residente en el país (v. *Considerando XI*)–, en $ 95.397.492.924,66 y una obligación tributaria de **$ 5.008.368.378,54**.

Luego –esto es, una vez efectuada la *rectificación* descripta–, redujo la base imponible de los bienes del exterior, alcanzando el valor de $ 95.048.639.919,33 y una obligación tributaria de **$ 4.990.053.595,76**.

En consonancia con lo expuesto más arriba –en el sentido de que, por regla general, el informe pericial contable reporta un elemento de prueba inobjetable, a menos que existiese otra prueba de igual tenor que la desvirtúe–, en autos habrá de estarse a los valores consignados por la perito contadora en su “rectificación”.

Dicho en otros términos, teniendo presente el modo en que aquí se decide –recuerdo: que el Sr. Pyñeiro, al no ser residente fiscal en la República Argentina, sólo debe tributar por los bienes situados o radicados en el país–, a la hora de calcular las sumas a reintegrar, habrá de estarse a los guarismos impresos por la perito oficial en su dictamen rectificado, presentado en autos el 31/7/23 [10:49 hs].

XV. Que en autos luce que el actor ingresó la suma de $ 4.986.238.760,75 en concepto de Aporte solidario y extraordinario, de los cuales $ 4.967.156.712,63 corresponderían a los bienes situados o radicados en el exterior.

#35437970#523206985#20261014134351840

A partir de estos componentes, teniendo en cuenta la información contable descripta *ut supra*, se deberá reintegrar al actor únicamente cuanto hubiere ingresado en concepto de Aporte solidario y extraordinario, por los bienes situados o radicados fuera del territorio nacional. A dicha suma se adicionarán los intereses resarcitorios ingresados el 12/5/21, en la proporción correspondiente a las sumas a reintegrar.

XVI. Que, a todo evento, en cuanto al argumento inicialmente esgrimido por el actor, en cuanto a que el impuesto devendría confiscatorio por absorber una parte sustancial de su renta, reparo que no luce acreditado en autos que el impuesto que corresponde ingresar, sólo por los bienes situados o radicados en el país, alcance aquel umbral invalidante.

XVII. Que, en cuanto a los **intereses** que deben adicionarse a las sumas a reintegrar, deberán calcularse desde el momento de los respectivos ingresos hasta su devolución, aplicando la resolución 598/19 del Ministerio de Hacienda y las resoluciones 559/22, 3/24, 199/25 y 823/25 del Ministerio de Economía, o la que la sustituya en el futuro, cada una en los respectivos espacios de tiempo regulados (v. CSJN, "*Astillero Naval Federico Contessi SACIFAN c/ AFIP-DGI s/ cobro de pesos/sumas de dinero*", del 17/9/24 (Fallos: 347:1223).

XVIII. Que resta que me pronuncie con relación al último tema comprendido en este desarrollo, referido a las **costas** del proceso.

Sin desconocer que la pauta general que rige en la disciplina se erige sobre el principio de la derrota (CPCCN, art. 68, primer párrafo; CSJN, Fallos: 323:3115; 325:3467; esta Sala, Causa CAF 2300/2008, *in re* "*Pancho Dotto y Asociados SA c/ EN - AFIP- DGI - Resol. 7/02/07 s/ Dirección General Impositiva*", del 26/6/13; esta Sala –en su anterior integración–, causa CAF 49932/2015/CA2, "*D´Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", del 02/05/24), no olvido que es posible reconocer excepción a esa regla –según autoriza el segundo párrafo del dispositivo–, al facultarse a los jueces a eximir total o parcialmente de esta

#35437970#523206985#20261014134351840

responsabilidad al litigante vencido, por decisión fundada (CSJN, Fallos: 311:809 y 317:1638, entre otros).

Considero –tal como lo hice al resolver la *Causa CAF 4778/2021/CA1*, mencionada en el *Considerando VII*–, que ha de estarse a la excepción prevista en el segundo párrafo del mencionado artículo 68 del código procesal, centralmente a causa de la complejidad que presentó la materia y al modo en el cual se la resuelve (v. CSJN, Fallos: 280:176, considerando 14° de la mayoría y 17° de la disidencia y Fallos: 320:2964, entre otros; y esta Sala, Causa CAF 30272/2012 *in re* "*Morales Silvia Mónica c/ EN-PEN-AFIP-Resol 3212/11 s/ amparo Ley 16.986*", del 20/12/12 y Causa CAF 79411/2018 *in re* "*Cosméticos Avon SACI c/Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo*", del 29/10/19, entre muchas otras).

Por ello, propicio que las costas de ambas instancias sean distribuidas en el orden causado.

XIX. Que, por todo lo expuesto, si mi voto es compartido, corresponderá revocar la sentencia apelada en el modo descripto en el *Considerando XII*, y ordenar el reintegro de las sumas ingresadas de más (*Considerandos XV* y *XVII*), distribuyendo las costas por su orden (*Considerando XVIII*).

El Dr. José Luis López Castiñeira adhiere al voto del vocal preopinante.

El Dr. Jorge Eduardo Morán dijo que, frente a las cuestiones sobre las que este Tribunal se encuentra llamado a decidir, adhiere a las soluciones propuestas por el Dr. Sergio Gustavo Fernández en los considerandos XII a XIX de su voto.

Llega a esta conclusión ponderando el marco fáctico circunscripto a estos actuados (cfr. considerando X del referido voto) y lo resuelto en la Sala IV *in re* "*G.A., M.S. c/ EN-AFIP-Ley 27605 s/ proceso de Conocimiento*" (expte. 11796/2021, sentencia del 1/10/26 y sus citas); a cuyos argumentos remite *brevitatis causae*. En dicho precedente, se destacó

#35437970#523206985#20261014134351840

que la condición de residente frente al Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia se determina a partir de las normas sobre residencia de la ley 20.628 vigentes al 31/12/19, pero atendiendo a la situación fáctica del contribuyente al 18/12/20.

Por todo lo expuesto, habiendo dictaminado el Sr. Fiscal General, **SE RESUELVE**: **1°)** Admitir el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia apelada, ordenándose proceder del modo descripto en los *Considerandos XV* y *XVII*. **2°)** Distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado (*Considerando XVIII*).

Se hace saber a las partes que podrán consultar los precedentes citados en el sitio web de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se hace constar que –por hallarse vacante dos cargos de jueces de esta Sala– suscribe la presente el Dr. José Luis Lopez Castiñeira y el Dr. Jorge Eduardo Morán; quienes integran este Tribunal en los términos de la acordada N° 2/26 y 5/26 de esta Cámara, respectivamente.

Regístrese, notifíquese a las partes y al señor Fiscal General, y oportunamente devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

JORGE EDUARDO MORÁN

Signature Not Verified
Digitally signed by JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA
Date: 2026.10.15 06:33:53 ART

Signature Not Verified
Digitally signed by SERGIO FERNANDEZ
Date: 2026.10.15 10:49:56 ART

Signature Not Verified
Digitally signed by JORGE MORAN
Date: 2026.10.15 12:21:37 ART

Signature Not Verified
Digitally signed by FEDERICO GIACOIA
Date: 2026.10.15 13:38:33 ART

#35437970#523206985#20261014134351840