



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado n° 3]

En Buenos Aires, a los 3 días del mes septiembre del año 2026, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos “B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/ proceso de conocimiento”,

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. La señora S. A. R. B. promovió acción declarativa -en los términos del art. 322 del C.P.C.C.N.-, contra el Estado Nacional – Ministerio de Economía (en adte. EN-MECON) y la AFIP-DGI (actual ARCA), solicitando la **inconstitucionalidad de los arts. 1º, 2º, 3º, 4º y 5º de la ley 27.605**. Norma que creó el “Aporte Solidario y Extraordinario, para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia” (en adte. ASE).

Lo hizo, en esencia, por considerar que el ASE resulta confiscatorio y contrario a los principios de capacidad contributiva, razonabilidad, inviolabilidad de la propiedad privada, e igualdad (arts. 14, 16, 17 y 28, de la Constitución Nacional).

II. El Juez de la anterior instancia, **rechazó la demanda y distribuyó las costas en el orden causado**. Asimismo, reguló los honorarios del perito contador.

Previa reseña del marco normativo, de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), así como de la prueba y del “contexto social sanitario y económico de inusitada excepcionalidad, generado por la pandemia de Covid-19”, concluyó en que la contribuyente no demostró la inconstitucionalidad planteada.

Para ello, en lo principal y para lo que ahora importa, sostuvo:

(a) La acción es formalmente admisible, en los términos del art. 322 del C.P.C.C.N.

(b) El ASE tiene carácter tributario.



(c) “[N]o corresponde considerar las rentas o ganancias reales”, porque el Legislador consideró, como exteriorización de capacidad contributiva, al patrimonio total, valuado a la fecha de la entrada en vigencia de la ley 27.605.

(d) Del peritaje contable surge que, en concepto de ASE, a la actora le correspondía ingresar \$5.695.883,01. También, que su base imponible asciende a \$277.281.272,34, correspondiendo \$262.255.516,31 a bienes en el país, y \$15.025.756,03 por los del exterior.

A la fecha de entrada en vigencia de la ley, la manifestación de riqueza que se pretendió gravar sólo insume un 2,05% de dicho patrimonio. Lo que no luce desmesurado ni confiscatorio. Máxime si se repara en que es una gabela que opera por única vez.

(e) Tampoco se viola el principio de igualdad.

Para morigerar los efectos de la pandemia, se gravó a sujetos con determinada magnitud de riqueza -titulares de patrimonios valuados en un importe igual o mayor a \$200.000.000-, por entender que las ventajas obtenidas, superaban los sacrificios de los sujetos obligados.

(f) No luce irracional que el Estado grave con mayor rigurosidad la tenencia de bienes en el extranjero porque demandan mayores erogaciones para adquirirlos y mantenerlos, con el consiguiente reflejo de superior capacidad contributiva.

(g) Es una decisión de política fiscal y legislativa que no puede ser calificada de arbitraria, por lo que escapa al control judicial.

III. Disconformes, apelaron ambas partes.

(A) La actora expresó agravios, que no fueron replicados.

En esencia, se quejó de la sentencia al siguiente tenor:

(a) Tratándose de un impuesto patrimonial, “el análisis de la confiscatoriedad” debe realizarse “sobre la renta real o potencial, que dicho patrimonio es susceptible de generar”, no sobre el patrimonio.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado n° 3]

(b) De la prueba resulta que, de percibirse el ASE, no solo se consumiría la totalidad de las rentas, sino que se avanzaría sobre parte del capital.

El informe contable concluyó en que, si se tiene en cuenta “toda la renta gravada, no gravada y exenta –estimada...en la suma de \$928.681,74– tan sólo alcanzaría para solventar el 11,07% de los impuestos patrimoniales” que, en concepto del ASE y bienes personales, “se [le] pretende cobrar”.

Los resultados, tanto del perito oficial como del informe contable de parte, evidencian que: (i) debería haber tenido un rendimiento extraordinario, para poder afrontar el pago de los impuestos patrimoniales, y evitar una verdadera confiscación de su patrimonio; y (ii) “no es que... haya tenido de manera aislada pobres ingresos en relación a su patrimonio, sino que, aun realizando una inversión razonable de los mismos, [no]... hubiese podido generar renta suficiente para afrontar semejante confiscatorio impuesto”.

(c) En nada obsta que se haya creado por única vez. La confiscatoriedad de un tributo no requiere permanencia ni repetición.

(B) A su turno, el **Fisco también expresó agravios**, que fueron contestados.

Limitó su queja a la distribución de las costas, solicitando se impongan a la actora por resultar vencida.

IV. Así planteado el conflicto, para lo que aquí y ahora importa, se impone de entrada puntualizar, dos aspectos que dejaron de ser motivo de controversia.

Las partes ya no discuten: (a) la procedencia de la vía declarativa escogida por la contribuyente; y (b) que corresponde caracterizar al ASE como tributo, más precisamente, como impuesto.



#35396457#516583562#20260903092741753

Por ser así, el nudo del problema se limita ahora a **decidir si la aplicación de la ley 27.605, a la actora, resulta compatible o no con la Constitución Nacional (CN).**

Al respecto, no es ocioso recordar que la CSJN viene sosteniendo que para que exista confiscatoriedad, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73; 268:56; 314:1293; 332:1571; 341:581; 343:720; 344:1458; 345:1184). Y que 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 (Fallos: 322:3255; 328:4542).

Para su apreciación cuantitativa debe estarse, en el caso de tributos que gravan propiedades, al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial (Fallos: 322:3255 y 314: 1293).

Por todo ello, pesaba sobre la contribuyente la carga de probar la confiscatoriedad alegada (art. 377 del C.P.C.C.N.), de forma “clara y precisa” (Fallos 207:238), concreta, circunstanciada y/o “concluyente” (Fallos: 322:3255; 332:1571 y sus citas: 220:1082, 1300; 239:157, entre otros).

V. En ese marco, tengo para mí que la actora **no logró probar que la percepción del ASE devendría, en su caso, confiscatoria y, por lo tanto, inconstitucional.** Menos aún, que consumiría la totalidad de su renta, avanzando sobre parte del capital, como aduce.

Situación que impide tener por producida, por parte del Estado, una absorción sustancial “de la renta o el capital” de la contribuyente. O, en otras palabras, que el importe que debía ingresar la Sra. S. A. R. B. en concepto de ASE, excedía su capacidad contributiva.

Conclusión a la que arribo, tanto si el examen de confiscatoriedad del ASE se realiza sobre el patrimonio sujeto a impuesto, conforme lo





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado n° 3]

decidió la sentencia; como si se efectúa sobre la renta real o potencial que ese patrimonio es susceptible de generar, tal como insiste aquí la recurrente.

Ello es así pues, desde cualquiera de aquellas dos posiciones, la prueba aquí rendida es insuficiente para demostrar la confiscatoriedad alegada.

En efecto:

(A) Desde la mirada estrictamente **patrimonial** (la de la sentencia), no se discute que la suma que la contribuyente hubiese estado obligada a ingresar en concepto de ASE era de \$5.695.883,01; esto es, **sólo insumiría el 2,05% de su patrimonio** (el que se integra por \$277.281.272,34: respondiendo \$262.255.516,31 a bienes en el país y \$15.025.756,03 a bienes en el exterior).

Porcentaje que, obviamente, no luce irrazonable ni confiscatorio, a la luz de la jurisprudencia de Corte recordada por la propia actora y descripta en el considerando anterior.

(B) Si, por el contrario, se considera **la renta real y/o la productividad posible** de los bienes razonablemente explotados en el periodo 2020 (como insiste la recurrente, esto es, atendiendo a la ganancia, utilidad o enriquecimiento representativo del patrimonio sujeto a impuesto), **la prueba producida resulta insuficiente** para probar la confiscatoriedad, por resultar incompleta.

En efecto, si bien es cierto que el perito contador concluyó en que, si se tienen en cuenta “las rentas obtenidas en el año 2020 según las declaraciones juradas y los papeles de trabajo” (que ascienden a \$928.681,74), tan sólo alcanzaría para solventar el 16,30% del impuesto determinado por el ASE (ver punto 5, apartado a), del dictamen contable). También lo es, que el informe pericial **debió examinar**, además y objetivamente, **si los bienes** de la contribuyente **eran o no susceptibles de producir**, en forma razonable, **ingresos para afrontar el pago del impuesto. Lo que no hizo.**



El experto omitió examinar la composición de los activos que integran el patrimonio de titularidad de la actora, máxime cuando parte de ellos no parecen estar destinados a obtener una renta financiera. Tampoco analizó qué porcentaje de esos bienes fueron susceptibles de producir la renta estimada para el ejercicio 2020, las tenencias que repercutieron en pérdidas, ni las circunstancias eventuales o accidentales que pudieren influir en sus resultados. Menos aún estimó, objetivamente, si los bienes destinados a obtener renta financiera eran susceptibles de producir, razonablemente, ingresos para afrontar el pago del impuesto.

Marco de inconsistencias que no fueron suplidas por otros elementos de prueba (Fallos: 239:157 y sus citas: 184:542; 185:12; 200:128), pues no resulta confluyente y/o suficiente la “Certificación Contable” que adjuntó con la demanda y a la que aquí alude la actora. Es que allí, **sólo se ponderaron “los rendimientos de los activos”** en el período 1/1/20 a 18/12/20 (v. “Informe de aseguramiento razonable de contador público independiente sobre la determinación del Aporte Solidario y Extraordinario ley 27.605”, acompañado digitalmente el 13/4/21, los destacados me pertenecen). Esto es, **no tuvo en cuenta la renta potencial que ese patrimonio podría generar.**

Por lo demás, llama la atención que, de esa Certificación Contable, surge que la renta “obtenida” por su patrimonio en el año inmediato anterior (2019), resultó significativamente superior -14 veces más- al período examinado por el perito de oficio (2020). En efecto, el contador de parte determinó que “los rendimientos de los activos... [de] la base imponible del Aporte Solidario... período fiscal 2019” alcanzan la suma de “\$13.400.074,12” (punto 5 del Anexo I). Mientras que, “los rendimientos de los activos... [de] la base imponible del Aporte Solidario” entre el 1/1/20 y el 18/12/20 arrojan la suma de “\$929.640,45” (punto 6, ídem).

(C) En suma, aun aceptando el razonamiento que propuso la actora a fin de demostrar la inconstitucionalidad del ASE, las zonas oscuras y los





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado nº 3]

aspectos poco claros de la prueba pericial contable y/o del trabajo del contador de parte, que no fueron cubiertos con otra prueba conducente y/o concluyente, impiden tener por acreditada la confiscatoriedad denunciada.

Máxime, que distintas Salas del Fuero se vienen pronunciando en causas sustancialmente análogas, también rechazando demanda por ausencia de confiscatoriedad.

Aclarando incluso, que el hecho de que los tributos de carácter extraordinario –especialmente aquellos que se pagan por única vez– deban afrontarse con parte del capital, no los vuelve confiscatorios *per se* (conf. doc. Sala III, en “*P., S. O. c/ EN-Ministerio de Economía y otro s/ proceso de conocimiento*”, exp. 5267/21, del 30/11/2023; y Sala V, en “*D. A., J. E. c/ EN-AFIP-ley 27605 y DR 42/21 s/ proceso de conocimiento*”, exp. 2012/13, del 2/7/26).

VI. Todo lo hasta aquí expuesto, torna insustancial examinar los restantes agravios de la recurrente.

VII. La queja del Fisco contra la distribución de las costas debe ser rechazada. Ello es así porque el carácter novedoso, excepcional y complejo de la cuestión debatida, autorizan a apartarse del principio objetivo de la derrota (conf. art. 68, segunda parte, del C.P.C.C.N.).

Por las mismas razones y dado que los agravios de la actora no fueron replicados, las costas de esta instancia también deben distribuirse por su orden.

VIII. Por último, resta examinar el recurso de apelación interpuesto por el perito contador Lucio Vicente Mansilla, contra los honorarios regulados a su favor.

Teniendo en cuenta la calidad y la extensión de las tareas desempeñadas -informe del 4/11/2022 y contestación de impugnaciones formuladas por el demandado y aclaraciones solicitadas por la actora,



ambos del 4/2/2023-, la relevancia decisiva de dichas tareas, y ponderando el criterio que indica que los honorarios de los auxiliares de justicia deben respetar, como regla, una adecuada proporción con los correspondientes o los que debieron corresponder al resto de los profesionales intervinientes durante la sustanciación del pleito, corresponde fijar sus honorarios en 6 UMA -equivalentes a la suma de \$625.320, de conformidad con los valores establecidos en la res. SGA 1930/26 de la CSJ- (doc. Fallos: 300:70; 320:2349, entre otros; y art. 21, 4º párrafo, y demás ccdtes. de la ley 27.423).

IX. Por todo lo expuesto, propongo al Acuerdo: **1.** Desestimar los agravios de la actora y del Fisco y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada. Con costas por su orden; **2.** Fijar los honorarios del perito contador Lucio Vicente Mansilla, conforme al considerando VIII.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

I. La señora B., S. A. R. promovió una acción declarativa de inconstitucionalidad, en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra el Estado Nacional y la Administración Federal de Ingresos Públicos (actual Agencial de Recaudación y Control Aduanero —ARCA) con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1º, 2º, 3º, 4º y 5º de la ley 27.605 de “Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia” (ASE), en tanto —según alega— grava su patrimonio en forma confiscatoria, en contraposición a los principios de capacidad contributiva, de razonabilidad, de inviolabilidad de la propiedad privada y de igualdad contenidos en los artículos 14, 16, 17 y 28 de la Constitución Nacional.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado n° 3]

II. El juez rechazó la demanda y distribuyó las costas en el orden causado. Asimismo, reguló los honorarios correspondientes al perito contador.

Para así decidir, exteriorizó los siguientes fundamentos:

i. Se hallan reunidos los recaudos que exige el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación para la procedencia de la vía escogida por la actora.

ii. La obligación pecuniaria establecida en la ley 27.605 en un tributo. Fue creado por el Congreso Nacional con fundamento en su poder de imperio con arreglo a los artículos 4°, 17 y 75, inciso 2°, de la Constitución Nacional.

iii. No es función del Poder Judicial de la Nación pronunciarse sobre la conveniencia o bondad de los tributos creados por el Congreso Nacional, ni decidir —bajo conceptos puramente económicos o financieros— si las leyes pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos 223:233; 318:676; 332:1571; 342:411). Empero, ese principio no impide que los tribunales puedan pronunciarse sobre la conformidad de los tributos con las cláusulas de la Constitución Nacional, tarea que demanda un acabado examen del asunto que conduzca a la convicción cierta de que la norma conculca en forma clara, concreta y manifiesta, un derecho o una garantía allí consagrados (Fallos: 316:2624; 321:441; 324:920; 327:2551; 329:5567; 333:447, entre muchos otros).

iv. Debe seguirse el criterio que surge de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación referente a los principios de capacidad contributiva, de confiscatoriedad y de igualdad.

v. El principio de no confiscatoriedad se erige como una garantía implícita, que se deriva del derecho de propiedad reconocido en el artículo 17 de la Constitución Nacional, y si bien ese derecho puede ser afectado por el ejercicio del poder tributario ello no puede implicar el cercenamiento de la propiedad privada (artículo 28).



vi. El Máximo Tribunal ha señalado de manera invariable que para que la confiscatoriedad exista debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 242:73; 268:56; 322:3255; 332:1571, entre muchos otros), debiendo estarse al valor real de los bienes, no a su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es su capacidad productiva potencial (Fallos: 314:1293).

También ha sostenido que la doble imposición o superposición de gravámenes no importa por sí misma una violación constitucional (Fallos: 193:397; 191:502; 210:500; 257:127; entre otros).

Y ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria, que requiere una prueba concluyente a los efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

vii. La parte actora no demostró la inconstitucionalidad planteada.

viii. Del examen de los artículos 1° y 2° de ley 27.605 se observa que el Congreso consideró como exteriorización de la capacidad contributiva el patrimonio total valuado a la fecha de entrada en vigencia de la ley.

ix. No puede perderse de vista que la manifestación de la capacidad contributiva escogida fue el patrimonio, por lo que no corresponde considerar las rentas o ganancias reales que haya obtenido la actora como elementos para establecer la posible confiscatoriedad del tributo.

x. Del peritaje surge que la base imponible del “aporte” se integra por la suma de \$277.281.272,34 que corresponde a \$262.255.516,31 por bienes en el país y \$15.025.756,03 por bienes en el exterior. En base a ello, la actora se encontraba obligada a ingresar la suma de \$5.695.883,01 en concepto de aporte solidario.

xi. De los bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley el monto a ingresar —por única vez— en concepto del “aporte” sólo insume un 2,05% de su patrimonio, que fue la manifestación de riqueza sujeta a gravamen por la ley.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado n° 3]

xii. Ese porcentaje no luce desmesurado ni confiscatorio a la luz de la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sobre todo si se tiene en cuenta que no se trata de un tributo que opere de una manera continua sino de un impuesto requerido por única vez.

xiii. El aporte solidario no resulta violatorio del principio de igualdad, en tanto no surge un espíritu manifiesto de hostilidad contra una determinada clase de contribuyentes, sino que pretende gravar a los sujetos con una determinada magnitud de riqueza —titulares de patrimonios valuados en un importe igual o mayor a \$200.000.000— teniendo en cuenta que la finalidad del Congreso fue morigerar los efectos de la pandemia mediante la obtención de recursos públicos en el entendimiento de que las ventajas obtenidas superaban los sacrificios de los sujetos obligados.

xiv. La aplicación de alícuotas diferenciales, considerando los bienes situados en el país y los bienes situados en el exterior, no luce irracional.

El Estado puede gravar con mayor rigurosidad la tenencia de bienes en el extranjero, puesto que el acceso a aquéllos es un factor que evidentemente demanda mayores erogaciones para adquirirlos y mantenerlos, con el consiguiente reflejo de una superior capacidad contributiva.

Constituye una decisión de política fiscal y legislativa que, al no poder ser calificada de arbitraria, escapa el ámbito de control del Poder Judicial.

III. Ambas partes apelaron ese pronunciamiento y expresaron agravios que solamente fueron contestados por la actora.

IV. El contador Lucio Vicente Mansilla apeló y fundó su recurso contra la regulación de sus honorarios por su labor como perito en tanto los considera “bajos”.



V. La actora formuló los siguientes planteos:

i. La sentencia apelada refleja una fundamentación aparente.

ii. En los impuestos patrimoniales —como el que aquí está involucrado— la capacidad contributiva debe ser medida sobre la renta y nunca sobre el patrimonio, para evitar la vulneración del principio de confiscatoriedad.

En aquellos tributos que se liquidan sobre la base de un patrimonio, el examen de confiscatoriedad no debe efectuarse sobre la afectación del patrimonio total de los obligados al pago, sino, como bien lo ha remarcado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, debe realizarse sobre la renta real o potencial que dicho patrimonio es susceptible de generar.

Corresponde comparar el monto del impuesto estimado con los rendimientos concretos que los bienes gravados producen.

iii. Nada de ello consideró el juez en su sentencia, a pesar de que existen numerosos puntos del peritaje —con sus respectivas respuestas— que se enfocaron en tratar precisamente esas relaciones.

iv. Se acreditó que el “aporte” estimado consume la totalidad de sus rentas y avanza sobre el capital, resultado que es totalmente confiscatorio, en tanto afecta los principios de capacidad contributiva y propiedad.

v. El perito informó que: 1) el pago del “aporte” a ingresar ascendería a la suma de \$5.695.883,01; 2) la actora no obtuvo rentas gravadas en el impuesto a las ganancias. De considerar la renta de acciones, títulos públicos y/o otros instrumentos financieros que se encuentra exenta (base imponible del impuesto cedular incluyendo lo exento y lo no gravado asciende a \$928.681,74), se produciría una confiscación del 903,71% de lo producido por ese concepto; 3) el cálculo del porcentaje que representa la totalidad de las rentas generadas en el año 2020 (gravadas y no gravadas) —\$928.681,74— respecto de la sumatoria del “aporte” y del impuesto sobre los bienes personales —\$8.392.575





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado n° 3]

,43—representan tan solo el 11,07% de la sumatoria total de los impuestos al patrimonio a pagar; y 4) el rendimiento necesario de los activos que componen la base imponible del “aporte” que permitiría solventar la obligación estimada (\$5.695.883,01) y del impuesto sobre los bienes personales por el período fiscal 2020 (\$2.696.692,42) asciende al 3,026%, cuando el rendimiento histórico de los “Bonos del Tesoro Americano” a 10 años tiene un rendimiento del 0,95%.

vi. La comparación de esos resultados deja en evidencia que debería haberse verificado un rendimiento totalmente extraordinario para hacer frente al pago de los impuestos patrimoniales y evitar una verdadera confiscación de su patrimonio.

vii. Se demostró, además, que no es que haya tenido de manera aislada pobres ingresos en relación con su patrimonio, sino que, aun realizando una inversión razonable de los mismos, de ninguna manera hubiese podido generar renta suficiente para afrontar “semejante confiscatorio impuesto”.

viii. No hay dudas que al examinar casos que presentan similitud con este caso la comparación efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación para evaluar la confiscatoriedad del tributo tuvo en cuenta las utilidades (rentas reales o potenciales) de un inmueble razonablemente explotado y no el capital.

ix. Estas conclusiones no se ven controvertidas por el hecho, remarcado por el juez, de que se trata de un impuesto establecido por una única vez, toda vez que la confiscatoriedad de un tributo no requiere de permanencia en el tiempo y de repetición para afectar el derecho de propiedad del contribuyente y violentar la Constitución Nacional.

VI. La queja que ofrece la parte demandada se circunscribe a la distribución de las costas en tanto considera que no existe ninguna justificación para apartarse del principio objetivo de la derrota.



VII. El tribunal dio intervención al fiscal general, quien dictaminó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha explicado “que para que exista confiscatoriedad, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73; 268:56; 322:3255; entre otros)” y que también ha dicho “que para su apreciación cuantitativa debe estarse, en el caso de tributos que gravan propiedades, al valor real del inmueble y no a su valuación fiscal y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial (Fallos: 322:3255 y 314: 1293)”.

Afirmó que la comprobación de esas circunstancias es ajena —en principio— al cometido legalmente impuesto al Ministerio Público Fiscal (artículos 1° y 31 de la ley 27.148).

Y consideró que no se evidencia que el Congreso, al establecer una alícuota diferenciada para los bienes situados en el exterior, hubiese establecido distinciones entre sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias, ni diferencias que resulten discriminatorias con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases.

VIII. No es motivo de controversia la procedencia de la vía procesal escogida por la actora, ni el carácter de tributo, más precisamente de un impuesto, que corresponde asignar al “aporte” creado por la ley 27.605.

Tampoco es motivo de debate la legalidad del tributo establecido en la ley 27.605, ya que la actora reconoce que el mérito, el acierto o la conveniencia de las medidas tomadas por el Poder Legislativo con la sanción de esa norma no pueden ser objeto de un pronunciamiento por parte del Poder Judicial.

Está claro que conforme al principio republicano de división de poderes y a los artículos 4°, 17, 52 y 75 de la Constitución Nacional, corresponde al Congreso Nacional la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o las cosas sometidas a gravamen, siempre que





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado n° 3]

—en esa tarea— no se infrinja preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293; 332:1571, entre otros).

La actora invoca, precisamente, que el ejercicio de ese poder de imperio encuentra un límite cabal en las garantías consagradas en la Constitución Nacional, específicamente en el caso, en los principios de capacidad contributiva —y una de sus manifestaciones como es el principio de no confiscatoriedad— y de razonabilidad.

Con esa mirada, solicita expresamente que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1°, 2°, 3°, 4° y 5° de la ley 27.605.

IX. Es útil recordar el texto de las cláusulas más relevantes —aquí— de la ley 27.605:

—Estableció “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” (artículo 1°).

—Previo que se encuentran alcanzados por el impuesto las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, “por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el título VI de la ley 23.966, de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley” (artículo 2°, inciso a).

—Prescribió que quedan exentos del tributo los sujetos alcanzados “cuando el valor de la totalidad de sus bienes no exceda de los doscientos millones de pesos (\$200.000.000), inclusive” (artículo 2°, inciso b, segundo párrafo).

—Contempló que quedan incluidos en la determinación del impuesto “los aportes a trust, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás



estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley” (artículo 3°).

—Y fijó la escala de las alícuotas para liquidar la obligación tributaria atendiendo al valor total de los bienes y si los mismo se encuentran situados en el país o en el exterior (artículos 4° y 5°).

X. De la transcripción realizada se desprende los elementos esenciales del hecho imponible; su aspecto objetivo: la titularidad de bienes situados en el país o en el exterior; su aspecto subjetivo: personas humanas y sucesiones indivisas residentes, o no, en la República Argentina; el aspecto cuantitativo: valuación de los bienes de acuerdo a los términos del impuesto a los bienes personales (base imponible) y la porción de esa materia imponible sujeta a impuesto (alícuotas); su aspecto territorial: jurisdicción donde se ejerce el poder de imperio; su aspecto temporal: el momento exacto en que se configura el aspecto objetivo del hecho imponible; y las exenciones.

XI. Constituye una definición aceptada por la doctrina especializada y la jurisprudencia preponderante en la materia que el hecho imponible es el acto jurídico, negocio o hecho de contenido económico previsto por la ley como revelador de capacidad contributiva que, acaecido en el plano fáctico, hace nacer la obligación tributaria.

En consecuencia, la realización de la hipótesis de incidencia expresamente descripta en la ley tiene como consecuencia la obligación de ingresar el tributo.

Ahora bien, no es posible soslayar que dicha manifestación de riqueza se encuentra inescindiblemente vinculada —desde el punto de vista político, jurídico, económico, entre otros— con la obligación de sufragar los gastos públicos, dato que lleva, prescindiendo de tratar los aspectos no





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado n° 3]

controvertidos de la ley 27.605, a examinar si la actora tenía la capacidad de afrontar la carga tributaria allí establecida.

XII. La capacidad contributiva, o según la doctrina norteamericana “*ability to pay*” (capacidad de pago) es la aptitud económica y social de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias para contribuir al sostenimiento del Estado, en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son ubicadas en el rango de categoría imponible (Alberto Tarsitano, “*El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera. Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial*”, Revista Derecho y Sociedades, n° 43, y Catalina García Vizcaino, “*Manual de Derecho Tributario*”, editorial Abeledo Perrot, 1ª edición, Buenos Aires 2014, página 41 y siguientes).

Por tanto, para la doctrina, si las necesidades públicas están en el sustrato de la tributación, se deberá reconocer que también el presupuesto para su cobro es la existencia de capacidad contributiva.

Una constante jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha definido la tutela que el Estado constitucional hace de la propiedad, al establecer que ella no se limita a una garantía formal sino que tiende a impedir que se prive de contenido real a aquel derecho (Fallos: 217:7, y sus citas). La premisa de tal conclusión está constituida por la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen, la que se verifica aun en los casos en que no se exige de aquélla que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible (Fallos: 210:855, entre otros).

También ha interpretado que si bien la ley puede tomar en cuenta manifestaciones de riqueza agotadas con anterioridad a la sanción de la ley,



#35396457#516583562#20260903092741753

dicha capacidad contributiva debe permanecer en la esfera de los sujetos pasivos al momento de resultar exigible la obligación tributaria (Fallos: 312:2467).

Y ha declarado la inequidad de los tributos cuando la presunción de capacidad contributiva prevista por la ley lisa y llanamente no existió (Fallos: 324:920; 333:993, entre otros; esta sala, causa 31010/2019 “*Asociación Civil Los Castores c/ DGI s/ recurso directo de organismo externo*”, pronunciamiento del 10 de junio de 2020).

XIII. Puede decirse, pues, que el concepto de capacidad contributiva ha sido identificado por la doctrina con el concepto de causa jurídica del impuesto (Dino Jarach, “*El hecho imponible*”, editorial Abeledo Perrot, 3ª edición, Buenos Aires 1982, página 102) y la Corte Suprema de Justicia de la Nación la ha elevado a la categoría de un principio superior que debe ser respetado por la ley en la creación de los tributos (Fallos: 312:2467; 332:936; esta sala, causa “*Transporte Automotores Callao SA*”, pronunciamiento del 31 de agosto de 2017, entre otros).

XIV. Si bien la imposición en épocas de emergencia puede no ser igual a la imposición en épocas de normalidad, “fuera de que la conciencia social es variable según los países: ciertas colectividades aceptan topes que entre nosotros son considerados confiscatorios, como también los que hoy se reconocen como moderados fueron estimados como exorbitantes” (Carlos M. Giuliani Fonrouge, “*Derecho Financiero*”, Volumen 1, editorial Lexis Nexis – Depalma, 8ª edición, Buenos Aires 2003, página 377), es posible inferir que ante la comprobación de la inexistencia de capacidad de pago el tributo pueda resultar inválido.

XV. Como bien señaló el fiscal general en su dictamen, es clara, arraigada y conteste en el tiempo la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que afirma que un tributo válidamente creado por el





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado n° 3]

Poder Legislativo puede, en determinados casos, absorber una parte sustancial del patrimonio o de la renta, que exceda los límites razonables de imposición y perder, en consecuencia y en esa proporción, su validez constitucional (Fallos: 115:111; 200:130; 201:167; 207:240; 211:1033; 332:1571; 339:897; 342:211, entre muchos otros).

Qué debe entenderse por una parte sustancial del patrimonio o la renta no admite una respuesta en términos absolutos, sino que deberá analizarse en cada caso en cuestión, y debe ser objeto de una concreta y circunstanciada prueba por parte de quien la alega. Pero no hay dudas que el agravio de confiscación debe prosperar cuando se encuentra acreditado que el tributo excede la capacidad económica o financiera del obligado al pago, por carecer de causa.

Ciertamente, en los casos en que el Máximo Tribunal examinó impuestos que incidían sobre el capital “tomó en cuenta, a los efectos de juzgar la confiscatoriedad del gravamen, las utilidades de un inmueble razonablemente explotado, o sea, que sin rentas reales o potenciales no existe impuesto constitucionalmente válido, aunque se trate de un tributo que grave la tenencia de capitales y no las utilidades que éstos devenguen u originen” (Rodolfo R. Spisso, *“Derecho Constitucional Tributario”*, 5ª edición, editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires 2011, página 387 y siguientes).

En un sentido concorde con esa apreciación, al examinar un impuesto patrimonial, también ha dicho que “la contribución territorial no es un derecho real; y si bien se gradúa por el valor de la propiedad inmobiliaria, el objeto del gravamen no es el inmueble considerado en sí mismo, sino la capacidad tributaria de su dueño, medida por la riqueza que su dominio representa” (Fallos: 234:568).

No puede soslayarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al examinar el planteo de confiscatoriedad sobre los impuestos patrimoniales hizo referencia a la renta potencial que podrían producir esos bienes gravados, entendida como las utilidades susceptibles de producir una razonable explotación del bien; sin embargo, en esos casos se trataba



de activos improductivos y/u ociosos, pautas que no pueden ser directamente aplicadas en este caso.

En suma, con independencia de que se trata de un tributo extraordinario, corresponde determinar si el valor total de patrimonio que la ley previó como una manifestación de capacidad contributiva —que constituye la base imponible del “aporte”— generó efectivamente la riqueza presumida para afrontar el pago del impuesto.

Es decir: el planteo de inconstitucionalidad debería prosperar cuando se encuentra acreditado que el tributo excede la capacidad económica o financiera de la persona obligada al pago porque carecería de causa.

XVI. Las consideraciones realizadas y las conclusiones del peritaje contable llevan a tener por acreditada, en el caso, la inexistencia de capacidad económica de la obligada al pago del “aporte”, con arreglo a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En efecto, del peritaje, de las contestaciones a las impugnaciones formuladas por la parte demandada y a las aclaraciones solicitadas por la parte actora surgen diversos datos relevantes: 1) el impuesto estimado —ASE—, vigente en el período 2020, es de \$5.695.883,01; 2) según la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el ejercicio 2020 y de los papeles de trabajo correspondientes, no hay renta gravada en el impuesto a las ganancias; 3) incluyendo el impuesto cedular —renta financiera— las rentas obtenidas en el ejercicio 2020 (incluyendo conceptos gravados, no gravados y exentos) fue de \$928.681,74; y 4) las rentas obtenidas en el ejercicio 2020 representan el 16,30% de la obligación estimada correspondiente al “aporte” ($\$928.681,74 \text{ dividido } \$5.695.883,01 \times 100 = 16,30\%$).

Puede verse también que si el “aporte” se observa de manera conjunta con el impuesto sobre los bienes personales, en su caso, sus rentas deberían incrementarse en un 895,30% para solventar totalmente la carga fiscal que recae sobre su patrimonio.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado n° 3]

Las impugnaciones formuladas por la parte demandada no logran rebatir las conclusiones del peritaje.

Por un lado, se limitó a exponer una argumentación genérica sobre la documentación aportada por la parte actora sin especificar los motivos que harían objetable el examen del profesional. Por otro lado, se agravio de que no pudo participar de los trabajos realizados por el perito pero no refutó que fue sucesivamente, por diferentes medios, convocada al efecto sin éxito.

A la objeción que apunta a que el perito se refirió al “aporte” como un impuesto cuando se trataría de un aporte, debe poner de relieve que dicha calificación correspondía al juez y no al perito, y que el magistrado concluyó en que se trata de un tributo, más precisamente de un impuesto, y que ese punto del pronunciamiento fue consentido por la parte demandada toda vez que no formuló agravios.

En este contexto, debe reconocerse validez a las conclusiones expuestas por el perito acerca de los aspectos que requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, ya que sólo cabe apartarse de ellas “frente a la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos”, circunstancias que no concurren en el caso.

Ciertamente, a pesar de que los peritajes están sujetos a la valoración por parte de los tribunales, corresponde asignarles suficiente valor probatorio si no se observan razones que desmerezcan sus conclusiones (Fallos: 332:1571; 340:991; 341:180; esta sala, causas “*BBVA Consolidar Seguros SA c/ EN-AFIP DGI Resol. 70/05 (GC) s/ Dirección General Impositiva*”, pronunciamiento del 10 de abril de 2012, “*Latincer S.A. c/ EN- AFIP DGI- RESOL 121/05 (RDEX) y RESOL 107/04 (RREB)*”, pronunciamiento del 12 de marzo de 2015, “*La Biznaga SA Agropecuaria CIF y Mandataria c/ EN –AFIP DGI Resol 143/07 144/04 s/ dirección general impositiva*”, pronunciamiento del 16 de junio de 2015, y “*Telefónica de Argentina SA c/ ENAFIP-DGI s/Dirección General Impositiva*”, pronunciamiento del 9 de mayo de 2019).



XVII. En suma: de acuerdo con la línea jurisprudencial reseñada y según las conclusiones que surgen del peritaje, es posible afirmar que en el caso se advierte que el tributo resulta contrario al principio de capacidad contributiva —y una de sus manifestaciones como es la no confiscatoriedad— con grave afectación al derecho de propiedad de la actora.

Ello es así, toda vez que se encuentra acreditado que las rentas obtenidas en el ejercicio fiscal 2020 fueron insuficientes para cumplir con el pago del tributo creado en ley 27.605, ya que representan el 16,30% de la obligación estimada avanzando, en consecuencia, sobre el patrimonio de la actora.

Una solución en sentido contrario al que propicio llevaría a considerar que no se trata de un tributo que deba ser afrontado de conformidad con la capacidad de contribuir al sostenimiento de los fines del Estado por parte de las personas obligadas, sino frente a una efectiva exacción o al despojo del patrimonio de los particulares, alterando su derecho de propiedad (artículo 28 de la Constitución Nacional).

Por tanto, corresponde declarar la inconstitucionalidad de la ley 27.605 en tanto su aplicación, en este caso, es contraria a los artículos 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional.

XVIII. La conclusión precedente hace innecesario tratar los demás agravios formulados por la actora.

XIX. Las costas de ambas instancias deben ser distribuidas en el orden causado, en tanto la complejidad y la novedad de las cuestiones debatidas justifican el apartamiento del principio objetivo de la derrota (esta sala, causas “*N. A., E. R. c/ EN-AFIP-ley 27605 s/ amparo ley 16.986*”, pronunciamiento del 3 de febrero de 2022, “*F., D. E. c/ EN*





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA I

3415/2021 B., S. A. R. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO [juzgado n° 3]

-AFIP- ley 27605 s/ proceso de conocimiento”, pronunciamiento del 28 de agosto de 2025, y “B. R. c/ EN – AFIP – DGI – Ley 27.605 s/ proceso de conocimiento”, pronunciamiento del 30 de septiembre de 2025).

Por consiguiente, es insustancial el tratamiento de las objeciones planteadas por la parte demandada sobre la forma en que fueron distribuidas las costas.

XX. Corresponde examinar el recurso de apelación interpuesto por el perito contador contra la regulación de sus honorarios.

Si se tiene en cuenta la calidad y la extensión de las tareas desempeñadas por el perito contador —informe del 4 de noviembre de 2022 y contestación de impugnaciones formuladas por la parte demandada y aclaraciones solicitadas por la parte actora, ambos del 4 de febrero de 2023—, la relevancia decisiva de dichas tareas, y ponderando el criterio que indica que los honorarios de los auxiliares de justicia deben respetar, como regla, una adecuada proporción con los correspondientes o los que debieron corresponder al resto de los profesionales intervinientes durante la sustanciación del pleito, corresponde FIJAR en 8 UMA —equivalentes a la suma de \$833.760, de conformidad con los valores establecidos en la resolución SGA n° 1930/2026 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación— los honorarios del contador Lucio Vicente Mansilla (doctrina de Fallos: 300:70; 320:2349, entre otros; y artículo 21, párrafo cuarto, y demás concordantes de la ley 27.423).

En mérito de las razones expuestas propongo al acuerdo: (1) admitir los agravios de la actora y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento apelado, (2) declarar la inconstitucionalidad al caso de la aplicación de la ley 27.605, (3) distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado, y (4) fijar los honorarios del contador Lucio Vicente Mansilla con arreglo a lo dispuesto en el punto XX.



El juez Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto que antecede.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, el tribunal, por mayoría **RESUELVE:** (1) admitir los agravios de la actora y, en consecuencia, revocar el pronunciamiento apelado, (2) declarar la inconstitucionalidad al caso de la aplicación de la ley 27.605, (3) distribuir las costas de ambas instancias en el orden causado, y (4) fijar los honorarios del contador Lucio Vicente Mansilla con arreglo a lo dispuesto en el punto XX.

Regístrese, notifíquese a las partes y al fiscal general y, oportunamente, devuélvase.

