República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-11519999-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 2 de Febrero de 2026

Referencia: SENTENCIA EX-2025-35002746- -APN-SGAI#TFN “BORDONI, OSVALDO ALFREDO s/ recurso de apelación"

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2025-35002746- -APN-SGAI#TFN caratulado “BORDONI, OSVALDO ALFREDO s/ recurso de apelación"

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2025-35001813-APN-SGAI#TFN Osvaldo Alfredo Bordoni interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 60/2025 de fecha 12 de marzo de 2025 dictada por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Centro II de ARCA por la cual se determinó su obligación en el Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia –ley N° 27.605- (en adelante, el ASE) y se lo intimó a ingresar la suma de $145.609.009,98 por dicho concepto con más el importe de $401.155.249,32 por intereses resarcitorios. Asimismo, se aplicó una multa por omisión según el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) equivalente al 100% del aporte determinado.

Plantea la excepción de litispendencia con fundamento en la causa N° 5022/2021 caratulada “Bordoni, Osvaldo Alfredo c/Estado Nacional-AFIP-DGI-Ley 27.605 s/Proceso de Conocimiento” en trámite ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 4, Secretaría N° 7 de CABA, en la que inició una acción declarativa de inconstitucionalidad de la ley N° 27.605 con la finalidad de protegerse por una eventual denuncia penal tributaria. Asegura que la defensa resulta procedente al estar involucrados dos procesos donde la materia en debate y los sujetos son exactamente los mismos.

Aduce que la resolución apelada es ilegítima y que por lo tanto debe ser declarada nula, en razón de que el proceder fiscal le causó múltiples perjuicios, entre los que menciona que la prueba aportada no fue debidamente valorada y se denegó la producción de aquella que fue ofrecida al contestar la vista corrida, lo que lesionó su derecho de defensa. Expone que acompañó una certificación contable sobre la que el Fisco hizo una alusión genérica para luego descalificarla de manera ligera, y que además ofreció prueba informativa y pericial contable, que fueron rechazadas, cuando el informe contable estaba dirigido a demostrar la confiscatoriedad que el ASE

ocasionaba sobre su patrimonio. Insiste en que dicha pericia pretendía demostrar qué porcentaje de absorción representaba el ASE teniendo en cuenta su renta y su capital y si su pago junto con los demás tributos implicaba una descapitalización. Por ello, concluye que las probanzas fueron denegadas en forma arbitraria, más aún cuando, conforme dice la resolución apelada, no se habrían arrimado elementos de prueba, lo que demuestra la contradicción en la que incurre el organismo fiscal.

Esgrime que si bien la ley N° 27.605 utiliza el término aporte se trata de una contribución obligatoria que reviste naturaleza de impuesto, lo que también se desprende del informe de la minoría elaborado en la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación, al no revestir carácter voluntario sino que del artículo 1° de la norma se desprende su obligatoriedad al imponerse su ingreso de manera compulsiva. Agrega otras circunstancias adicionales que corroboran que se trata de un impuesto y remite a la descripción que del hecho imponible hace la ley del ASE.

Critica el destino asignado a los fondos, al mencionar que la ley refiere a "*morigerar los efectos de la pandemia*" y atribuye una afectación específica a los recursos pero cuestiona que solo un 20% de lo recaudado tiene conexión con aquella finalidad, sin que los demás destinos tengan el propósito de brindar ayuda sanitaria.

Señala que se afecta el principio de igualdad reconocido por el art. 16 de la Constitución Nacional en razón de que se hace una diferenciación arbitraria y discriminatoria con el objeto de gravar a un grupo de personas que tiene un patrimonio superior a $200.000.000 diferenciándolo del resto de la población. Insiste en que no se persigue gravar distintas capacidades contributivas sino a un grupo minúsculo e irrisorio de personas al diferenciarlo del resto. Asimismo, critica que no se haya previsto un mínimo no imponible y que se prevea una sobretasa en caso de que los bienes estén fuera del país, lo que considera arbitrario cuando se trata de un contribuyente con la misma capacidad contributiva en donde la única distinción es la ubicación geográfica de sus bienes, lo que vulnera además el principio de generalidad.

Asegura que se genera una doble imposición en razón de que el ASE y el Impuesto sobre los Bienes Personales presentan una evidente identidad de hechos, sujetos, períodos y base imponible, incluso remarca que el ASE abarca una base imponible mayor, lo que conforma una doble imposición que hace que como contribuyente tenga que pagar dos impuestos distintos que recaen sobre su persona, por el mismo período fiscal y por idénticos bienes con la única diferencia, que uno tiene una tasa más alta, lo que además es irrazonable. A lo que agrega que el Impuesto sobre los Bienes Personales grava las tenencias en el país con una alícuota del 1,25% y en el exterior del 2,25% mientras que el ASE aplica para los activos en el país una tasa del 3,5% y para los del exterior del 5,25%, y ello sin estimar la incidencia del Impuesto a las Ganancias, lo que manifiesta afecta su derecho de propiedad y el principio de no confiscatoriedad al gravar una parte sustancial de su patrimonio, provocando el consumo de la totalidad de la renta obtenida y de parte del patrimonio.

Alega que, según la certificación contable acompañada, sus ingresos del año 2020 ascendieron a $ 131.556.220,93; que el neto del Impuesto a las Ganancias estimado fue del $28.694.405,12, el Impuesto sobre los Bienes Personales de $28.641.884,48 y el consumo anual promedio de $25.038.140,51; mientras que el disponible para abonar el ASE ascendía a $49.181.790,81, por lo que señala que afrontar el pago de la suma de $88.844.919,04 excedía ampliamente los ingresos netos disponibles y representaba un 80% de dichos ingresos netos. Aclara que el cálculo relativo a la confiscatoriedad fue hecho tomando en cuenta una alícuota uniforme tanto para los bienes situados en el país como para aquellos en el exterior. Manifiesta que si al ASE se le adicionan los montos de los impuestos mencionados y el consumo promedio anual se puede observar que sus ingresos netos no alcanzan para hacer frente a sus pagos, lo que entiende corrobora una diáfana descapitalización, al mediar un faltante notable de $39.663.128,23, que lesiona el principio de razonabilidad.

Repara que la normativa impugnada afecta también los principios de ejemplaridad de los actos de gobierno, seguridad jurídica y buena fe y para fundar sus agravios invoca numerosos precedentes jurisprudenciales.

Pide que también sean dejados sin efectos los intereses resarcitorios exigidos con fundamento en la complejidad del asunto y de su correcto comportamiento fiscal.

Sobre la multa aplicada, esgrime que no se configuran los recaudos que hacen a su procedencia, y en subsidio pide que se aplique la figura de error excusable dado la novedad, oscuridad y complejidad del asunto involucrado.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable y por los argumentos desarrollados peticiona que se haga lugar a las excepciones planteadas, con costas, y en caso de rechazo, con costas por su orden y en cuanto a la cuestión de fondo pide que se deje sin efecto el ajuste formulado, junto con la multa e intereses aplicados, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2025-61275393-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso conferido en autos.

Sostiene que el planteo de litispendencia es improcedente por no darse los requisitos para su viabilidad, ya que su objetivo procesal es impedir la tramitación simultánea de dos o más procesos sobre el mismo objeto y con las mismas partes implicadas, para evitar que puedan producirse dos o más resoluciones contradictorias, lo que no sucede en el caso de autos. Por ello, expresa que no se presenta unidad de objeto, puesto que la litis invocada como generadora de la litispendencia tiene un objetivo disímil con la presente causa, en la que se persigue una declaración de inconstitucionalidad de la norma, mientras que en autos se dirime la existencia de un hecho imponible.

Sobre la nulidad pretendida, esgrime que del análisis de las actuaciones no se desprende que el accionar fiscal haya sido arbitrario o haya afectado el derecho de defensa del recurrente, sino que se siguieron los lineamientos establecidos por la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y mod.), habiéndose respetado la garantía del debido proceso. Remarca que el acto recurrido reúne todos los requisitos previstos en el art.7º de la ley Nº 19.549, el que además goza de presunción de legitimidad. En relación con el rechazo de los medios de prueba ofrecidos en sede administrativa, manifiesta que fueron rechazadas por el Juez Administrativo luego de analizar debidamente su pertinencia.

Sobre la vulneración de los derechos y garantías consagrados en la Constitución Nacional alegada por el Sr. Bordoni recuerda que se encuentra vedado el Tribunal Fiscal de expedirse acerca de la inconstitucionalidad de normas legales conforme artículo 185 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema la haya declarado en dicho sentido.

Hace una reseña de la normativa impugnada, sus normas reglamentarias y el contexto de emergencia sanitaria en las que fueron dictadas, lo que hizo de premisa para su sanción y así fue materializado muy claramente en las asignaciones específicas previstas en su art. 7° con fundamento en la magnitud del gasto asumido por el Estado como consecuencia de la pandemia, por lo que como consecuencia de ello, y en el marco de la gran cantidad de medidas adoptadas surgió el aporte solidario bajo estudio. Señala que al ASE se le dio el carácter de “solidario”, al haber sido establecido con el fin de morigerar los efectos adversos que trajo aparejada la pandemia del Covid 19, tanto en lo económico como en lo social y en lo sanitario, con apoyo en los principios y valores establecidos en nuestra Constitución Nacional y en pactos internacionales con tal jerarquía. Enfatiza que tal característica se visualiza con total nitidez de la lectura del art. 7 de la ley, que establece la asignación específica realizada por el Poder Legislativo respecto de la recaudación.

En cuanto a la naturaleza jurídica del aporte, afirma que se enmarca en las contribuciones previstas en el art. 4 de la Constitución Nacional, las que se erigen como uno de los recursos de los que dispone el Estado para hacer frente a los gastos de la Nación.

En lo que hace a los intentos del actor por referir a la situación de otras cargas públicas de carácter pecuniario para el período fiscal 2020 (único y excepcional periodo en el que fue sancionado el ASE) destaca que la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo la inexistencia de derechos irrevocablemente adquiridos, es decir, que nadie dispone de un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes, sin que exista afectación a garantías constitucionales, sino una reglamentación del ejercicio de derechos en los términos del art. 28 de la Constitución Nacional.

Manifiesta que el agravio de confiscatoriedad alegado por el apelante no puede tener acogida favorable, debido a que para ello debería llevar a cabo una acabada etapa probatoria a partir de la cual surja con absoluta nitidez que el ASE absorbe una porción sustancial de su capital, lo cual resulta de dificultosa comprobación, en su particular caso, al no resultar comprometido una parte significativa de su capital, sin que haya prueba que así lo acredite. Por ello, puntualiza que no se encuentra controvertida la existencia y valoración de los bienes que componen la base imponible, las alícuotas aplicables, ni el resultado cuantitativo de la liquidación del aporte, sin que se vislumbre que el monto a ingresar insuma una porción sustancial de su patrimonio o capital, en los términos exigidos por el Máximo Tribunal.

Pone de resalto las diferencias entre el ASE y el Impuesto sobre los Bienes Personales y considera que no corresponde la combinación de las distintas obligaciones a los fines de invocar la supuesta confiscatoriedad, ya que poseen hipótesis de incidencia distintas, a tal punto que diversos contribuyentes pueden estar alcanzados por algunas sin subordinarse a otras.

Rechaza la afectación del principio de igualdad en razón de que la diferenciación que efectúa el art. 5° de la ley N° 27.605 al aplicar una alícuota diferencial a sus bienes situados en el exterior, resulta aplicable al universo de sujetos obligados que se encuentren en la misma situación, quienes también deberán ingresar el ASE conforme los parámetros establecidos, los que además tienen posibilidad de acceder a las alícuotas más bajas en la medida en que repatrien solo una porción (30%) de una específica porción (activos financieros) de aquellos bienes ubicados en el exterior. Asegura que el ASE es razonable, ya que recae sobre los patrimonios de mayor y excepcional porte económico de todo el país, de manera excepcional y por una única vez.

Concluye en que al no verse vulnerado el derecho de propiedad ni de capacidad contributiva la obligación de pago a cargo del contribuyente resulta inobjetable.

En lo que hace a los intereses resarcitorios trae a colación que la falta de pago total o parcial de los gravámenes devenga desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, intereses resarcitorios, en conformidad con el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal.

Sostiene la procedencia de la multa aplicada debido a que la conducta reprochada es el hecho de no haber presentado la declaración jurada dispuesta por la ley Nº 27.605, y por consiguiente, no haber ingresado el aporte, sin que se verifique el error invocado.

Por último, acompaña los antecedentes administrativos y se opone a la prueba ofrecida y por los argumentos expuestos y la jurisprudencia citada solicita que se rechace el recurso impetrado y se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas. Formula reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2025-63057304-APN-VOCXII#TFN se tuvo presente el planteo esgrimido por el actor respecto de la litispendencia planteada.

Mientras que con la PV-2025-86509222-APN-VOCXII#TFN se rechazó la producción de las probanzas ofrecidas, circunstancia sobre la que se agravió el recurrente mediante presentación con RE-2025-88251069-APN-DTD#JGM, en la cual manifiesta que si bien se tuvieron por agregadas las probanzas documentales por él aportadas y los antecedentes administrativos arrimados por el ente fiscal, como así también se refirió a que la causa "Bordoni, Osvaldo Alfredo c/EN AFIP-DGI LEY 27.605 s/ Proceso de Conocimiento" que tramita ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal Nº 4, Secretaría Nº 7 podía ser consultada por la página del PJN, se agravia por la denegatoria de la producción del informe pericial contable. Que el recurso de reposición deducido fue resuelto con el dictado de la PV-2025-89113061-APN-VOCXII#TFN, con la que se recordó al recurrente que los puntos periciales no eran hábiles para acreditar la supuesta confiscatoriedad alegada, por lo que su producción devendría meramente dilatoria.

IV.- Que en forma preliminar corresponde recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Que previo a todo trámite, cabe analizar la procedencia del pedido de litispendencia formulado por el actor, el que es sustentado en la conexidad que existiría entre la causa iniciada ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 4, Secretaría N° 7 de CABA en el que tramita el Expte. N° 5022/2021 caratulado “Bordoni, Osvaldo Alfredo c/Estado Nacional-AFIP-DGI-Ley 27.605 s/Proceso de Conocimiento” y el recurso de apelación incoado ante este Tribunal, al alegar que el dictado de una resolución en dicha causa tendría incidencia en la controversia de autos.

Que se advierte que este Tribunal debe pronunciarse sobre los recursos fiscales, es decir sobre la pertinencia del ajuste, mientras que la demanda contenciosa iniciada en la Justicia Federal tiene por objeto una finalidad diferente, por lo que no se suscita la posibilidad de sentencias contradictorias que puedan hacer viable una suspensión de plazos legales o la declaración de la litispendencia pretendida.

No obstante lo cual, cabe hacer mención que del cotejo de la causa mencionada desde la página web del PJN se puede observar que la misma fue iniciada con la presentación de la demanda el día 29 de abril de 2021, la que, una vez cumplidos los trámites de rigor, fue contestada por el ente fiscal el 14 de marzo de 2023, quien el 8 de abril de 2024 acusó la caducidad de instancia, la que así fue declarada mediante sentencia del 21/05/2024 y si bien dicha decisión fue luego revocada el 12/11/2024 por la Alzada, a la fecha no presenta mayores movimientos o actuaciones que merezcan ser tenidas en consideración por este Tribunal a la hora de sentenciar, siendo la última presentación agregada la de fecha 14 de julio de 2024 por la que el Sr. Bordoni denuncia como hecho nuevo el dictado de la Resolución N° 60/2025, apelada en autos.

V.- Que a continuación corresponde referirse al planteo de nulidad, el que debe ser desestimado en razón de que de los términos de la resolución recurrida se desprende que fue emitida en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), por aplicación extensiva del art. 9°, primer párrafo de la ley N° 27.605, con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, observándose las normas que hacen a su dictado, sin que se haya afectado el derecho de defensa del recurrente, advirtiéndose que las pruebas fueron debidamente valoradas para propender a su rechazo, por lo que los motivos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo debatida en autos.

VI.- Que ley N° 27.605 (B.O. 18/12/2020) estableció con carácter de emergencia y por única vez, un aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, obligatorio, que recaerá -en lo que aquí interesa- sobre las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de los bienes en el país y en el exterior existentes a la fecha de entrada en vigencia (desde su publicación en el Boletín Oficial), comprendidos y valuados de acuerdo a los términos fijados en el Titulo VI de la ley 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales, y de acuerdo a las disposiciones que se indican en dicha ley, en tanto el valor de la totalidad de los bienes supere los $ 200.000.000; debiendo incluir, entre otros, 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 vigencia de la ley. Asimismo, se establecieron alícuotas diferenciales para el cálculo del aporte a ingresar por los bienes situados en el exterior, exceptúandose su aplicación cuando se verifique la repatriación en los términos que dicha norma establece.

Asimismo, se dispuso el destino de los fondos recaudados mediante el pago del aporte a la compra de equipamiento médico, elementos de protección, medicamentos, vacunas e insumos para la prevención y asistencia sanitaria, subsidios a la PyMES, educación -Becas Progresar-, a proyectos que apruebe la Secretaría de Energía de la Nación, poniendo su aplicación federal a cargo del Poder Ejecutivo.

Que dicha ley fue reglamentada a través del Decreto N° 42/2021 (B.O. 29/01/2021) y se establecieron pautas para determinar la valuación de las acciones o participaciones en el capital de las sociedad regidas por la ley 19.550. Por otro lado, la AFIP dictó la Resolución General N° 4930/2021 donde se fijó la forma en que debía presentarse la declaración jurada y abonar el aporte solidario, disponiendo como vencimiento de ambas obligaciones el 30/03/2021, el que fue prorrogado por la Resolución General (AFIP) N° 4954/2021, hasta el 16 de abril de 2021.

VII.- Que en autos no se encuentra en discusión que el Sr. Bordoni, cuya actividad principal consiste en servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas, reviste la condición de sujeto alcanzado por el ASE y que al constatarse la falta de declaración e ingreso del aporte dada la manifestación por él formulada en una carta documento fechada el 16/04/2021 (act. adm., IF-2025-61283489-APN-DTD#JGM), con la cual hizo saber que no iba a presentar la declaración jurada del ASE ni abonar importe alguno por dicho concepto al considerar que vulneraba garantías constitucionales, se procedió a dar inicio al procedimiento de determinación de oficio.

Que ello así, del cotejo de los elementos obrantes en la causa se advierte que no hay discrepancias sobre dicha condición de sujeto obligado a tributar, ni tampoco sobre la cantidad y cualidad de los bienes integrantes de la base imponible para el cálculo del ASE; sino que su agravios están dirigidos a cuestionar la constitucionalidad del aporte al esgrimir que su ingreso atentaría contra los principios de igualdad, generalidad, razonabilidad y en particular no confiscatoriedad y capacidad contributiva.

VIII.- Que el recurrente manifiesta que el ASE posee naturaleza tributaria en razón de que la ley N° 27.605 contiene todos los elementos constitutivos de un impuesto, al definir su hecho imponible una manifestación de capacidad contributiva cuya verificación da nacimiento a una obligación tributaria. Sin embargo, alega que comprende únicamente una porción de la población, lo que hace que su exigencia resulte discriminatoria, en desmedro del principio de igualdad, y agrega que su pago afectaría una parte sustancial de su patrimonio, quejándose en particular de la diferenciación de alícuotas que se establece en la normativa para gravar los bienes ubicados en el exterior, lo que sumado a los demás impuestos a su cargo vulnera la garantía de no confiscatoriedad.

Que en primer lugar, sobre la crítica formulada por el actor con relación al destino de los fondos recaudados cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación manifestó que "los precedentes de esta Corte sostienen que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si estas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos: 150:89), ya que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301, 314:1293 y, más recientemente, en Fallos: 329:2152)".

Que en lo que hace al agravio vinculado con la afectación del principio de igualdad y generalidad, recurriendo a principios y antecedentes en materia tributaria, el Máximo Tribunal también sostuvo que la igualdad en materia tributaria alude a establecer gravámenes idénticos a los contribuyentes en condiciones análogas (arg. Fallos: 138:313), lo cual comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación específica sean tratadas del mismo modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones (arg. Fallos: 149:417). Que según dicho lineamiento en el precedente "Unanué" (Fallos: 138:313) estableció que: "...la igualdad preconizada por el artículo 16 de la Constitución, importa, en lo relativo a impuestos, establecer, que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes. Fallos: tomo 132, página 198 y los allí citados. Que en ese mismo orden de ideas ha dicho la Suprema Corte de los Estados Unidos que la garantía constitucional mencionada no se propone erigir una regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones, con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases como serían si se hicieran depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión, política u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes (Bell's Gap Railward Cº.V. Pennsylvania 134 U. S. 232). Que, en consecuencia, cuando un impuesto es establecido sobre ciertas clases de bienes o de personas debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna razón sustancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos (Cooley On Taxation 3ª ed. página 75 y siguientes; Willonghby, On The Constitución, página 593)."

Y si bien en el caso particular, el actor se queja de que el ASE recae sobre un grupo reducido de contribuyentes, lo cierto es que el mismo está dirigido a solventar y proveer recursos al Estado ante la situación de emergencia ocurrida con motivo de la pandemia del Covid 19, razón por la cual fue establecido con carácter extraordinario y por única vez sobre manifestaciones de riqueza de gran envergadura de personas humanas y sucesiones indivisas -cuando el valor de la totalidad de sus bienes exceda de $ 200.000.000-, sobre las que se previeron la aplicación de alícuotas diferenciales según los bienes alcanzados se sitúen o no en el país, aspecto sobre el que también se agravia el recurrente al expresar que ello resulta irrazonable, sin acompañar ningún sustento que lo convierta en una apreciación dogmática.

Sin embargo, se advierte que dicha alícuota diferencial para los bienes situados en el exterior, resulta de aplicación a todos los sujetos obligados que se encuentren en la misma situación, quienes también tienen a su cargo ingresar el ASE según los parámetros establecidos en la ley, la que contempló un tratamiento igual para unos y otros, entendiendo que la cuestión de base requería que los bienes estuvieran afectados a la economía del país por igual. Que no obstante lo cual, como destaca el representante fiscal, los sujetos alcanzados pueden acceder a las alícuotas más bajas en la medida en que realicen la repatriación de las tenencias de moneda extranjera en el exterior y de los importes generados como resultado de la realización de activos financieros en el exterior, que representen como mínimo un treinta por ciento (30 %) del valor total de dichos activos.

Que a mayor abundamiento, cabe traer a colación que los regímenes de repatriación resultan frecuentes para desincentivar las tenencias de bienes en el exterior, quedando el ejercicio de dicha opción a cargo del

contribuyente. Que ello así, no se advierte arbitrariedad en las distinciones realizadas en la norma, y se remarca un fin parafiscal al fijar tasas más elevadas para los bienes del exterior, otorgándole preeminencia a la repatriación sobre la recaudación.

IX.- Que corresponde considerar el agravio referido la supuesta confiscatoriedad del ASE exigido por el ente fiscal.

Que en numerosos precedentes el Máximo Tribunal ha establecido que, para que se configure un supuesto de confiscatoriedad, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 248:285; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Sin embargo, se ha puntualizado que el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias (Fallos: 314:1293; 322: 3255), y que el criterio para juzgar la proporción de los impuestos y su racionalidad no puede ser férreamente uniforme para todos los casos, pues para declarar que un impuesto es confiscatorio o no, "...no basta considerar el monto de su tasa sino también otros fundamentos relativos a la materia imponible, a la oportunidad de su aplicación o a su repercusión, etc., cuyo estudio incumbe al Congreso dentro de las vallas insalvables de las garantías constitucionales correspondientes" (Fallos: 160:247).

Que por lo tanto, no basta con afirmar que el ASE revista carácter confiscatorio sino que se trata de una cuestión de hecho y prueba, de manera que dicha declaración será la consecuencia de un completo análisis de las circunstancias que rodean al caso, poniéndose especial énfasis en la actividad probatoria desplegada para acreditar la confiscatoriedad alegada.

Que ello así, en apoyo de su postura acompaña una certificación emitida por un Contador Público sobre renta neta luego de impuestos, consumo y aporte solidario (RE-2025-35000467-APN-SGAI#TFN) con la cual el recurrente persigue acreditar la falta de fondos suficientes para afrontar el pago del ASE y a la vez la absorción de una porción fundamental de su patrimonio y de los rendimientos por este generados.

Que en dicha documentación se plasmaron los siguientes datos (sic):

-se expone una renta generada, por los activos que correspondería declarar de acuerdo a la ley Nº 27.605, de $131.556.220,93

-el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2020 de $28.694.405,12 determinado sobre la renta mencionada

-el Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2020 de $28.641.884,48 que correspondería ingresar sobre los activos gravados por el ASE

-el importe de $88.844.919,04 en concepto de ASE

-un promedio de los montos consumidos anuales ajustados por inflación declarados en los períodos fiscales 2017, 2018 y 2019 de $25.038.140,51

En el anexo "Incidencia del Aporte Solidario s/la renta neta imponible" se expone que de los ingresos netos del período fiscal 2020 ($131.556.220,93), menos los Impuestos a las Ganancias ($28.694.405,12) y sobre los Bienes Personales ($28.641.884,48) el Sr. Bordoni mantiene una renta de $53.562.276,01; a la que se le resta luego el consumo anual promedio, para arribar al monto de $49.181.790,81; por lo que dado el importe a abonar de ASE ($88.844.919,04) concluye en que hay un faltante de $39.663.128,23.

Por último, entre la documentación compulsada se indican resúmenes bancarios, tenencia de títulos y acciones y las valuaciones respectivas según la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2019.

Que resulta llamativo que ni de la certificación contable ni de las manifestaciones volcadas por el recurrente al expresar sus agravios en el escrito recursivo se obtiene explicación de como se arriba al monto de $88.844.919,04 en concepto de ASE, el que resulta diferente al determinado por el ente fiscal, siendo que sobre éste importe articula su defensa. Que además, cabe agregar sobre el supuesto faltante de $39.663.128,23; ello representa un 1,3% del total de bienes en el país y en exterior sujetos al aporte.

Que respecto al mismo corresponde señalar que de las certificaciones unilaterales se ha dicho que constituyen “pruebas extraprocesales” de escasa validez probatoria, en tanto que, como se ha sostenido “el informe producido sin orden judicial no configuraría prueba pericial (CNCIV Sala B 11/6/91 JA 1991-I-123, sum) e , incluso ratificado, devendría en el mejor de los supuestos en prueba documental, en el caso, un mero instrumento privado insusceptible de reemplazar a aquel específico medio probatorio que corresponde por ley. Se trata de una concreta aplicación del principio de contradicción de la prueba, por lo que ésta para ser válida, debe haber sido producida en audiencia o con intervención de la parte contraria” (Kielmanovich, Jorge L. “Medios de prueba” Ed. Abeledo Perrot Bs.As. 1993, pág 114). Sin embargo, aun cuando se receptará su contenido, el mismo resulta sesgado e insuficiente para acreditar una violación al derecho de propiedad y al principio de no confiscatoriedad.

Que del detalle de bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley Nº 27.605, conforme se desprende de la información obrante en las actuaciones administrativas se observa que el Sr. Bordoni posee un considerable patrimonio, el que se encuentra integrado por cinco inmuebles (unidades funcionales y parcelas en barrios cerrados), tres automotores (entre vehículos y motos), depósitos de dinero en el país, participaciones en sociedades, títulos y acciones tanto en el país como en el exterior (sociedad en la República Oriental del Uruguay), créditos a su favor y numerosos depósitos e inversiones en el exterior (destacándose importes de $123.989.362,00; $71.677.870,11; $16.833.359,16; $525.499.538,15; $268.508.593,26 y $365.149.724,85; entre otros de similar volumen), por lo que la base de determinación del ASE ascendía al total de $3.053.517.253,18 , correspondiendo $470.932.574,82 a activos en el país y $2.582.584.678,36 en el exterior (act. adm., IF-2025-61274942-APN-DTD#JGM, fs. 10/14, IF-2025-61279509-APN-DTD#JGM, fs. 567/568 e IF-2025-61279992-APN-DTD#JGM, fs. 628/629).

Que ello así, el actor principalmente sustenta su defensa en sostener que en el período fiscal 2020 obtuvo una renta que alcanzó el monto de $131.556.220,93, lo que le impide abonar el importe pretendido en concepto de ASE, ya que de hacerlo, sumado a la incidencia de los demás impuestos, se ocasiona una seria afectación de su derecho de propiedad y del principio de no confiscatoriedad al gravar una parte sustancial de su patrimonio, provocando el consumo de la totalidad de la renta obtenida y de parte del capital, sin embargo no arrimó ninguna probanza que sustente sus manifestaciones, no siendo suficiente la certificación contable incorporada en contraste con los activos que conforman su relevante patrimonio, conforme se expuso precedentemente y si bien insistió ante esta instancia con la producción del informe pericial contable lo cierto es que no incluyó puntos dirigidos a acreditar la confiscatoriedad invocada, por lo que al no ser conveniente para la controversia suscitada en autos se dispuso su rechazo.

Que cabe agregar, que el actor no tiene en cuenta que el ASE recae sobre el patrimonio como manifestación de capacidad contributiva de los sujetos alcanzados y no sobre la renta o ganancia que los bienes producen o que potencialmente pudieran producir, como pone de resalto en reiteradas oportunidades, siendo que la valuación total de los bienes del Sr. Bordoni arribaba a la suma de $3.053.517.253,18 y el monto a pagar en concepto de ASE era

de $145.609.009,98, por lo que claramente el contribuyente poseía suficiente capacidad contributiva para afrontar el pago de la pretensión fiscal sin desmedro de su patrimonio, más aún cuando la exigencia del ASE revestía carácter extraordinario y por única vez.

Que en lo que hace al agravio referido a la existencia de doble imposición al alegar que también se encuentra sujeta a los Impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, y que por lo tanto el conjunto de impuestos nacionales que debe soportar incrementa considerablemente el efecto confiscatorio del ASE sobre su patrimonio, se trae a colación que en el caso de haberse instrumentado como una sobretasa del segundo de los gravámenes los agravios quedarían reducidos a un problema de confiscatoriedad. Además la doble imposición esgrimida se desdibuja con la incorporación de bienes exentos, excluidos o no computables en el Impuesto sobre los Bienes Personales. Por ende, no se aprecia una doble imposición en los términos en que intenta el actor descalificar el aporte en su totalidad.

Al respecto, cabe señalar que el Máximo Tribunal sostuvo que la duplicidad que resulta del ejercicio de facultades impositivas diferentes no limitadas por disposición constitucional alguna, no causa la invalidez del impuesto, y que la superposición de gravámenes no es de por sí inconstitucional, en la medida en que cada uno de los tributos que configuran la múltiple imposición hayan sido sancionados por entes públicos con competencia para crearlos (Fallos 185: 209; 210: 276; 210:500; 217:189; 220:219; 262:367) y además “ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros)”.

Que en base a las declaraciones juradas del Sr. Bordoni presentadas en el Impuesto sobre los Bienes Personales correspondientes a los períodos fiscales 2019 y 2020 -analizadas en oportunidad de la fiscalización-, se observa que en el primero de ellos luce un total en el rubro “Títulos, acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores” de $2.230.237.269,27 compuesto por: 1) en el país $1.825.822.714,98; 2) exentos $320.171.188,91 y 3) baja en el período exterior $84.224.617,37. Por su parte en la declaración del período fiscal 2020 en idéntico rubro se expuso la suma de $2.955.549.989,64; resultado de conceptos: 1) en el país $ 2.512.193.569,26 y 2) exentos $443.346.635.47.

Como se puede apreciar la variación patrimonial a nivel de totales para el rubro es de $635.312.720, importe que por sí solo explica la evolución nominal durante el año 2020. El mayor valor que ha tomado el patrimonio eclipsa la explicación que se intenta en el escrito recursivo respecto de las ganancias sujetas al Impuesto a las Ganancias y su aparente insuficiencia para hacer frente al aporte solidario.

Que sobre la supuesta similitud del ASE con el Impuesto sobre los Bienes Personales cabe hacer notar que no le asiste razón debido a que la composición de las bases imponibles resultan diferentes. Por ejemplo, los inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente no se encuentran alcanzadas por el Impuesto sobre los Bienes Personales cuando su valor determinado de acuerdo con las normas de la ley, resulten iguales o inferiores a $350.000.000 conforme el art. 24 de la ley del tributo, pero sí integran la base de cálculo del ASE. Por otro lado, los depósitos en moneda argentina y extranjera efectuados en las instituciones comprendidas en el régimen de la ley Nº 21.526, a plazo fijo, en caja de ahorro, en cuentas especiales de ahorro o en otras formas de captación de fondos están exentos en el Impuesto sobre los Bienes Personales según el art. 21 inc. h) de la ley N° 23.966, mientras que conforme el art. 2 inc. a) de la ley N° 27.605 en el ASE la totalidad de los bienes en el país y en el exterior de las personas humanas están alcanzados independientemente del tratamiento que revistan frente al Impuesto sobre los Bienes Personales -quedando exentas cuando el valor de la totalidad de sus bienes no exceda de $ 200.000.000-, y sin deducción de mínimo no imponible alguno, cuando en el Impuesto sobre los Bienes Personales se prevé un mínimo exento. Por último, en ambos casos existe un régimen de repatriación que permite

al contribuyente un tratamiento más beneficioso en relación con las alícuotas a aplicar, el previsto para el ASE requiere una repatriación parcial de un 30%, que aplica solo respecto de activos financieros en el exterior, mientras que el beneficio previsto en la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales exige la repatriación de un 5%, pero de la totalidad del valor de los bienes situados en el exterior.

Que en lo que se refiere a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley N° 19.550 si bien no son computables en el Impuesto sobre los Bienes Personales para las personas humanas domiciliadas en el país o en el exterior -en su declaración personal-, el impuesto tiene que ser ingresado por dichas personas jurídicas alcanzadas ya que las mismas deben ingresar la tasa fija del 0,50% sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la ley del citado tributo. Por lo que el monto finalmente ingresado en concepto del citado impuesto resulta ser mayor al liquidado por la persona humana en razón de que la persona jurídica sustituye el ingreso del impuesto en lugar de la primera por la tenencia de acciones y participaciones societarias, incluso el artículo agregado a continuación del art. 25 de la ley N° 23.966 establece que las sociedades responsables del gravamen en tales términos tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago. Por ello, la comparación de los impuestos realizada por la parte actora vuelve a ser frágil.

Que en esa línea el art. 3° de la ley N° 27.605 dispone que “para los sujetos alcanzados en virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2° de la presente ley, la base de determinación allí mencionada se calculará incluyendo entre otros la 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.”

Que ello así, del detalle de bienes ya mencionado se desprende que el apelante posee participaciones en sociedades, siendo relevante mencionar que posee el 50% del paquete accionario de Caline S.A. (República Oriental del Uruguay), con una valuación en el ASE del $907.509.961,72. Que del Estado de Situación Financiera al 30 de septiembre de 2020 de la citada sociedad se observa que, a pesar del resultado negativo del ejercicio cerrado el 30/09/2020 lucen ingresos operativos por U$S 2.164.526 y otros ingresos por U$S 3.040.000 (act. adm., IF-2025-61279509-APN-DTD#JGM e IF-2025-61275841-APN-DTD#JGM).

X.- Que por lo tanto, del análisis de la prueba rendida en autos se aprecia que no se produce la situación de confiscatoriedad invocada por el actor ni tampoco afectación alguna de su capacidad contributiva en razón de que su patrimonio en el período fiscal 2020 le permitía afrontar el pago de la suma pretendida en concepto de ASE, sin que haya demostrado cual es el perjuicio que su ingreso le ocasionaría, al no encontrarse lesionadas las garantías constitucionales que rigen en la materia.

Ello asi, la demostración de vulneración del principio de no confiscatoriedad efectuado sobre la base de un ingreso tributario, en mi opinión, resulta un sustento sesgado y parcial ya que no puede descartarse en un análisis económico las diferentes variantes que puede adoptar una capitalización (v.g. origen gravado, no gravado, tenencia.). Sobre dicha base considero totalmente insuficiente las pruebas a fin de considerar el quebrantamiento del principio citado.

Que lo expuesto hace aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Ello así, resulta acertado el criterio fiscal plasmado en el acto recurrido.

XI.- Respecto de los intereses resarcitorios pretendidos, cabe señalar que fueron liquidados conforme las prescripciones del art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, sin que en el tema en debate se presente la complejidad alegada por el actor para que los mismos sean dejados sin efecto. Su aplicación responde a la remisión que efectúa el art. 9° de la ley N° 27.605, los que además constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que corresponde disponer su confirmación.

XII.- Que resta referirse a la multa aplicada, equivalente al 100% del ASE dejado de ingresar por el período fiscal 2020 según el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) en atención a la remisión que también efectúa el art. 9° de la ley N° 27.605.

Que en lo que hace a la procedencia de la sanción se encuentran acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta del Sr. Bordoni en dicha figura infraccional al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin que haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximirla conforme se desprende del análisis de los hechos y pruebas producidas, tampoco los argumentos de oscuridad y complejidad del asunto involucrado. Por lo que cabe disponer la confirmación de la misma.

XIII.- Por todo lo expuesto corresponde confirmar en acto en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Sobre la excepción de litispendencia planteada por el recurrente, atento a que se encontraba en marcha otro proceso judicial iniciado con anterioridad ante el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal N° 4, Secretaría N° 7, bajo la carátula “Bordoni, Osvaldo Alfredo c/Estado Nacional-AFIP-DGI-Ley 27.605 s/Proceso de Conocimiento” (Expte. N° 5022/2021), en el que –según la recurrente- se debaten las mismas cuestiones que en este proceso.

Para que la litispendencia prospere, como bien mencionan las partes, debe configurarse la triple identidad de sujetos, objeto y causa entre el proceso en trámite y el que se promueve y/o que existan dos o más juicios conexos. Como afirma Alsina "dos acciones, son iguales cuando intervienen las mismas personas, tienen la misma causa y se dirigen al mismo objeto” (Alsina Hugo, Tratado Teórico Práctico de Derecho Civil y Comercial T° 1 , pág.376), debiendo precisarse además, que son requisitos de dicha excepción: 1) que el primer proceso tramite ante otro Tribunal competente o aún ante el mismo Tribunal; 2) que la demanda del primer proceso haya sido notificada; 3) que ambos procesos sean susceptibles de sustanciarse por los mismos trámites y 4) que las partes actúen con la misma calidad en los mismos procesos. (Palacio, Lino Enrique - “Manual de Derecho Procesal Civil” -Tomo I-).

Que en este sentido es evidente la diferente naturaleza de la acción declarativa de certeza que ha intentado la actora en sede judicial con el que se ha planteado ante este Tribunal, puesto que en los presentes autos los juzgadores deben avocarse al conocimiento de la materia tributaria y de los hechos que le dan sustento, así como de las pruebas que se produzcan y el aspecto sancionatorio, por lo que no se da el supuesto de que una misma pretensión sea juzgada dos veces, a lo que cabe agregar que ambos procesos no se sustancian por los mismos trámites, ni que las partes actúen en la misma calidad en los dos casos. (CNCiv., B, La Ley 110-945, 9029-S y otra jurisprudencia citada por Palacio, Lino E.:"Manual de Derecho Procesal Civil", T. I, pág. 393). En tal

sentido, cabe destacar que una de las condiciones para la procedencia de la excepción planteada, es que debe tratarse de "pleitos análogos" (CSJN, 18/4/1928, JA T. XXVII, pág. 429), y que de acuerdo al artículo 354 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, los procesos deben ser "idénticos", situación que no se da en el caso bajo examen.

En efecto, la acción meramente declarativa tiene carácter subsidiario, pues está subordinada a otro medio legal e idóneo que evite un perjuicio (CNCiv Sala C “Almagro Construcciones S.A. c/ Howosad Silvia E” - La Ley 1996-A, 800), pero aún en casos en que se admite la procedencia de esta acción en relación al cobro de impuestos la sustanciación del juicio no debe impedir la percepción de éstos, pues el procedimiento declarativo no excluye necesariamente el cobro compulsivo que la demandada puede intentar por las vías procesales pertinentes (CSJN 10/10/1996 “Empresa Distribuidora Sur S.A. –Edesur S.A. c/Pcia. de Buenos Aires”), como así tampoco impide, durante su sustanciación, la recaudación de impuesto (CSJN 19/3/1987 "Newland, Leonardo L. A. c/Santiago del Estero, Provincia de s/eximición de inversiones y recargos"), y mucho menos en consecuencia, la sustanciación de la presente causa.

En tal sentido “no debe perderse de vista que se trata de procesos de distinta naturaleza, ya que al resolver el recurso ante el Tribunal Fiscal se analiza desde el punto de vista de las normas tributarias y con un criterio técnico jurídico, la valoración efectuada por el organismo fiscal de los hechos y normas que dieron lugar a la determinación impositiva, a fin de establecer su procedencia y legitimidad, lo que pone en evidencia la diferencia de objeto entre ambos juicios en trámite” (sentencia de esta Sala “D”, de fecha 15 de noviembre de 2019, dictada en la causa “Bronway Technology SA s/ Apelación”).

Por otra parte, ha sido la propia actora quien ha optado por presentar el recurso de apelación ante este Tribunal, sometiendo la cuestión a la jurisdicción de este organismo, el que atento la especialidad en materia tributaria y la competencia asignada por la ley de procedimiento tributario se encuentra plenamente facultado para resolver si se ajusta o no a derecho la determinación de oficio dictada por el Fisco Nacional; y por lo tanto la materia traída a debate puede ser resuelta por este Tribunal sin necesidad de suspender el proceso y esperar a que se decida el recurso intentado en sede judicial (conf. criterio expuesto por la suscripta al resolver, entre otras, “Gramajo, Edgardo s/recurso de apelación”, Sala C, sentencia de fecha 9 de febrero de 2017, que intervine como Vocal Subrogante de la 8va nominación).

En virtud de lo expuesto, corresponde rechazar la excepción intentada, con costas.

II.-En cuanto al planteo de nulidad esgrimido por la recurrente, comparto lo expuesto en Considerando V del voto del Vocal Instructor.

III.- En cuanto a la cuestión de fondo, adhiero al voto del Vocal Instructor en tanto confirma el aporte determinado en el acto apelado, con más intereses resarcitorios y aplica multa, no obstante consiero pertinente hacer algunas precisiones adicionales.

Que concretamente la actora sostiene que el aporte resulta lesivo del principio de igualdad, capacidad jurídica y confiscatoriedad, al respecto me permito hacer unas consideraciones .

Que cabe recordar que “el deber de tributar se encuentra fundado en sólidas bases de naturaleza ética y en principios sociales, jurídicos y políticos, en virtud de los cuales no parece discutible que quienes se encuentran en relación con ciertas manifestaciones de capacidad contributiva elegidas por el legislador, deban respetar el pago de determinados gravámenes; pero a ese deber de tributar le corresponde un correlativo derecho del Fisco a recaudar, derecho que encuentra su límite en la definitiva configuración del hecho imponible, esto es, en la

efectiva exteriorización de la capacidad contributiva" (Fallos: 306:1970; 344:1887). En tal sentido "toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por ley para el sostenimiento de los servicios públicos" (art. XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre) y con mayor justificación en este caso dado la particular situación que se dió con la pandemia que se tradujo en la declaración del estado de emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social.

En efecto, la CSJN ha dicho que " diversas circunstancias del país -la medida naturaleza de cuyas necesidades es, en términos generales, una de las medidas del deber de contribuir que tienen quienes están obligados a pagar en él impuestos-, y aún dentro de las mismas circunstancias la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general que se ha de promover mediante tales instrumentos de gobierno para alcanzar los propósitos fundamentales enunciados en el Preámbulo de la Constitución Nacional, diversa relación que tanto puede obedecer a la clase de riqueza o actividad lucrativa gravada, cuanto a la vinculación directa o indirecta del contribuyente con el país donde la riqueza tiene su asiento o la ganancia es obtenida, pueden justificar que la determinación del límite varíe, en más o en menos" (Fallo Banco Hipotecario Franco Argentino contra Córdoba la Provincia, sobre inconstitucionalidad del impuesto de contribución territorial", del 21 de mayo de 1948).

En esa línea se ha sostenido que "La capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Se lo podría definir como una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible" (Tarsitano, Alberto, "El principio constitucional de capacidad contributiva, Estudios de Derecho Tributario", Ed. Depalma, Bs. As. , 1994, p. 303 y ss.).

En el caso concreto no puede perderse de vista que se trata de un aporte creado por una única vez y por un hecho excepcional que fue la angustiante situación vivida con motivo de la pandemia que, como es de público conocimiento, se debió apuntalar el sistema de salud que fue lo más acuciante, como así también asistir a determinados sectores en lo económico y social, debido al aislamiento y la restricción impuesta con motivo de la emergencia declarada por el Covid-19. Que frente a ello, no puede pretenderse que en esta situación inusual e insospechada pudiera preveerse con la antelación debida las medidas a tomar a fin de poder paliar las carencias y necesidades en aquellos sectores donde era menester que recibieran una pronta ayuda como fue todo lo relacionado con la asistencia médica, control, vacunas, prevención y asistencia sanitaria, ayuda económica para las PyMES para sostener el empleo, para estudiantes, mejora de condiciones habitacionales y producción de energía por ser de interés público nacional.

Asimismo, cabe recordar que nuestro más Alto Tribunal expuso que: "La garantía de igualdad ante la ley radica en consagrar un trato igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias ... por lo que tal garantía no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes ... en tanto dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios" (Fallos 313:1513). Así, "en materia de igualdad, el control de razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se le aplican similares cargas; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que le componen, y observar si se excluye a alguien que debería integrarla y recibir igual atención jurídica (Fallos: 338:1455)" (cfr CNACAF, Sala I, sentencia del 27 de septiembre de 2022, recaída en "Marcer, José Luis c/ EN-AFIP-Ley 27541 s/ amparo ley 16.986").

Como corolario de ello, la garantía de la igualdad no impide que el legislador considere en forma distinta

situaciones que estime diferentes, si el criterio de distinción no es arbitrario. No habiendo arbitrariedad pueden crearse categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes (Fallos: 210:172). Ello así, no se evidencia que al establecer el legislador una alícuota diferenciada para los bienes situados en el exterior, hubiese hecho distinciones entre sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias, es decir que se aplica a todos los bienes situados en el exterior, sin que se observe otra distinción y por lo tanto no se evidencia como lesivo de la garantía de igualdad ante la ley. En tal sentido la alícuota diferencial ha sido fijada o cuantificada atendiendo a la capacidad contributiva de los titulares de bienes en el exterior.

Que no puede soslayarse que la ley 27.605 establece que para el cálculo del aporte debe tenerse en cuenta el valor de los activos al 18 de diciembre de 2020 (fecha de entrada en vigencia de dicha ley). Que de la lectura de las normas aplicables al caso no se evidencia que se haga mención a la renta generada por los bienes que posea en el país o en el exterior, puesto que se trata de un aporte *extraordinario* y *por única vez* atento la emergencia decretada para afrontar las situaciones derivadas de la pandemia, que grava el patrimonio como exteriorización de riqueza y no la renta.

En tal sentido, para analizar la confiscatoriedad alegada considero que debe contemplarse la incidencia del aporte sobre el patrimonio, teniendo en cuenta las características propias del aporte solidario, más allá que las obligaciones tributarias se paguen con lo producido de la renta, pues bastaría que un contribuyente decidiera mantener incólume sus activos sin ponerlos a producir o generar rentas para que se escude en que por tal motivo no es pasible de abonar lo adeudado a la AFIP, máxime teniendo en cuenta que no surge de autos que el recurrente tenga una imposibilidad material real de hacer frente al pago del aporte intimado. Es por ello que, a los fines del cálculo del aporte solidario debe tenerse en cuenta el valor efectivo de los bienes y considerar su potencialidad productiva a partir de los flujos de rentas o ingresos que producirían dichos bienes (CSJN, Fallo 322:3255).

En el caso, del análisis efectuado no se vislumbra que la prueba recabada resulte hábil para demostrar de forma precisa e inequívoca, la ausencia de una capacidad contributiva para afrontar el pago de sus obligaciones fiscales, ni el supuesto de confiscatoriedad, por lo que solo cabe confirmar la determinación del aporte tal como surge del acto apelado.

IV.- Por todo ello, voto por rechazar la excepción de litispendencia, con costas y confirmar el acto en todas sus partes, con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Gómez, salvo respecto de la imposición de las costas a cargo del recurrente en la excepción de litispendencia las que no corresponden en virtud de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en Fallos 336:70, “Bolland”.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1) Confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

2) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos por el patrocinio letrado la suma de $ 30.009.603 (Pesos treinta millones nueve mil seiscientos tres) equivalente a 353,21 (trescientos cincuenta y tres con 21/100) UMA y para la representación procesal, la suma de $ 12.003.841 (Pesos doce millones tres mil ochocientos cuarenta y uno) equivalente a 141,28 (ciento cuarenta y uno con 28/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en

cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423 y la Acordada N° 39/25 (15/12/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.02 12:28:09 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.02 12:59:41 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.02 13:04:29 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.02.02 13:04:30 -03:00