



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL
- SALA IV -

CAF ... /2021/CA1: **“GA, MS c/ EN-AFIP LEY 27605 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”**

En Buenos Aires, a de octubre de 2026, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a efectos de conocer los recursos interpuestos en los autos caratulados **“G. A., M. S. c/ EN-AFIP LEY 27605 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”**, contra la sentencia definitiva dictada en autos, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El señor juez de Cámara Rogelio W. Vincenti dijo:

1º) Que, el señor juez de la instancia anterior hizo lugar a la acción que, en los términos del art. 322 del CPCCN, promovió M. S. G. A. contra la entonces ...-Dirección General Impositiva (actual ARCA), a fin de impugnar la obligación de pago establecida con la sanción de la ley 27.605, denominada “Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Mitigar los Efectos de la Pandemia” (ASE), su decreto reglamentario y la normativa complementaria y, en consecuencia, se declare en forma expresa su inaplicabilidad.

Para así resolver, reseñó la normativa involucrada y la prueba producida en la causa y concluyó que, al momento de la sanción y promulgación del precepto legal, el estatus de la actora ya era de no residente argentina, con lo que carecía de la obligación de tributar o realizar aporte alguno en el país (considerando IV).

Señaló que resulta antojadizo que la ley tome el 31.12.2019 como fecha para que las personas sean consideradas residentes, ya que en ese entonces aún no existía la enfermedad en suelo argentino.

Resaltó que la actora obtuvo la residencia con fecha anterior a la entrada en vigencia de la ley 27.605, tal como da cuenta el certificado incorporado a la causa, con lo que corresponde excluirla del ámbito de aplicación temporal de esa ley respecto de sus bienes existentes en el exterior.

Distribuyó las costas por su orden.



2º) Que, disconformes con el pronunciamiento, ambas partes interpusieron recursos de apelación que fueron concedidos libremente (v. escritos y proveídos del 19 de mayo de 2025).

Puestos los autos en la Oficina, expresaron sus agravios (v. fs. 248/252), que fueron contestados recíprocamente.

A fs. 362/383 se expidió el Sr. Fiscal General que interviene ante esta Cámara.

3º) Que la parte actora cuestiona únicamente la decisión en materia de costas.

Por su parte, los agravios de la demandada pueden sintetizarse del siguiente modo: (i) objeta la vía elegida por no encontrarse cumplidos los requisitos para su procedencia; (ii) dice que la actora era residente argentina al 31.12.2019, por lo que se configura la situación prevista por la ley para ser sujeto imponible; (iii) se queja de la declaración de inconstitucionalidad, pues sostiene que la retroactividad en normas tributarias permite desbaratar maniobras de evasión fiscal. Dice que la pérdida de condición de residente fiscal en la Argentina procede desde el 1.10.2020 y que los trámites más prematuros de la accionante datan de agosto de ese año, pero resalta que en una entrevista que tuvo lugar el 27.04.2020 se manifestó en disconformidad con la norma que se proyectaba; (iv) pone de relieve que la intención del legislador, en atención a la demora legislativa y el efecto mediático de la medida, fue evitar conductas destinadas a abstenerse de la obligación por parte de los eventuales sujetos alcanzados; (v) no se valoraron las circunstancias particulares por las que transitaba la Nación, lo que evidencian la razonabilidad y legitimidad del ASE ni se consideró el contexto de emergencia sanitaria en el país y en el mundo como consecuencia de la pandemia Covid-19 y (vi) por último, dice que Estado tiene potestad para regular los derechos de los particulares, lo cual significa que no hay derechos absolutos.

4º) Que, tal como ha quedado planteada la controversia que se trae a conocimiento de esta alzada, corresponde evaluar, en primer lugar, la procedencia de la acción declarativa de certeza en atención a que el cuestionamiento de la vía fue planteado al contestar demanda y mantenido en esta instancia (v. acápite IV del responde del





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

- SALA IV -

CAF .../2021/CA1: “GA, MS c/ EN-AFIP LEY 27605 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”

incorporado digitalmente a fs. 85/115 y primer agravio del escrito presentado a fs. 265/280).

5º) Que, al respecto, cabe recordar que el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación dispone que “[p]odrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente” (art. 322).

De la exégesis de la norma se desprenden los presupuestos de admisibilidad de la acción, a saber: a) que exista un estado de incertidumbre respecto de relaciones de derecho; b) que ello produzca perjuicio o lesión a quien la ejerce y c) que la falta de certeza no pueda ser remediada por medio de otro procedimiento legal (cfr. esta Sala, “Scardiglia, Daniel César c/ Estado Nacional y otro s/ personal militar y civil de las FFAA y de Seguridad”, sent. del 14.04.2015; “Industrial Systems S.A. c/ Estado Nacional y otro s/ proceso de conocimiento”, sent. del 17/11/2016 y “Consejo Profesional de Ingeniería Química c/ Autoridad del Agua de la Provincia de Buenos Aires s/ proceso de conocimiento”, sent. del 5.09.2017, entre otros).

En tal sentido, este tipo de acción tiende a obtener una certeza, es decir suprimir un estado de incertidumbre acerca de un derecho o una situación de hecho o jurídica, removiendo aquello que pone en duda su existencia, la eficacia, la modalidad, la oponibilidad o interpretación de una determinada y concreta relación o estado jurídico (v. esta Sala, causa “Llao Llao SRL c/ ENABIEF y otro s/ contrato administrativo”, sent. del 15.05.01).

Las sentencias meramente declarativas son resoluciones destinadas a dar certidumbre. Su finalidad consiste en interpretar y esclarecer el contenido de una relación jurídica existente, determinar su objeto y las modalidades como debe ser cumplida. En definitiva, no constituyen un estado jurídico ni generan novación alguna en la situación de un derecho; solamente prestan seguridad al declarar sobre los alcances y contenidos de una relación jurídica (conf. esta Sala, causa 10.551/2009, “Muñoz, Nancy Elizabeth c/ EN Mº Interior-RENAPER s/ proceso de conocimiento”, sent. del 22.04.10 y su cita de doctrina).



Además, es necesario señalar que no todo conflicto se resuelve por esta vía, ya que está referida al fundamento, causa o título de la pretensión como concreta situación de hecho que requiere sólo una declaración, agotándose con ella y sin complementarse con atributo u orden alguna.

Es que la acción meramente declarativa prevista por el art. 322 del código de rito es excepcional y se habilita únicamente en aquellos casos en que el demandante no tenga expedito otro medio legal idóneo, requisito que fue calificado como condición *sine qua non* para su procedencia (conf. “Industrial Systems S.A.”, cit., y sus citas).

En la misma línea de interpretación, la doctrina ha dicho que “se opone a la economía procesal la admisión de la acción declarativa cuando el actor se halla en la posibilidad de conseguir la certidumbre jurídica por el camino más amplio de la sentencia de condena. Por lo tanto, si el actor tuvo la posibilidad de deducir una acción de condena, no concurre, con respecto a la acción declarativa intentada, la última de las exigencias requeridas por el art. 322...” (Colombo, Carlos J. y Kiper, Claudio M., *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación comentado y anotado*, 3º ed. act. y amp., Buenos Aires, La Ley, 2011, Tomo III, p. 476). Este carácter subsidiario no debe desatenderse, “a fin de que la acción declarativa de certeza no se convierta en indebido vehículo de elusión de las vías legales que correspondan para la definición de los derechos” (Highton, Elena I. y Areán, Beatriz A., *Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, concordado con los códigos provinciales. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, Tomo VI, 1ª ed., Buenos Aires, ..., 2006, p. 83).

Cabe mencionar que en la causa “Llao Llao”, citada, se hizo hincapié en que la vía aludida ni siquiera procedía como “un último recurso” una vez agotadas las restantes vías posibles.

Por otro lado, también es preciso recordar que es indispensable que el reclamo se presente en el marco de un “caso” o “controversia” apto para la intervención de un tribunal de justicia, ya que dicho procedimiento no tiene carácter simplemente consultivo, ni importa una indagación meramente especulativa (Fallos: 331:337; 332:1704; 333:364; 338:362; 341:289 y 347:959, entre muchos otros).

En efecto, mediante este tipo de procesos se busca precaver los efectos de un acto en ciernes al que se le atribuye ilegitimidad y lesión al régimen





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

- SALA IV -

CAF .../2021/CA1: **“GA, MS c/ EN-AFIP LEY 27605 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”**

constitucional federal, y fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto (Fallos: 307:1379; 311:421; 320:1556; 325:474 y 333:487 entre otros). En este sentido, se ha señalado que “es imprescindible comprobar la existencia de un ‘caso’ (art. 116 de la Constitución Nacional y art 2º de la ley 27) ya que no se admite una acción que persiga el control de la mera legalidad” (Fallos: 332:111; 345:1531, entre muchos otros).

Por último, la doctrina de los precedentes de la ... enseña que, sin perjuicio de que no se requiere que el daño esté consumado dado el carácter preventivo de la acción, es necesario: a) que medie una actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo y c) que aquella actividad tenga concreción bastante (Fallos: 307:1379; 326:4774; 328:502 y 3586; 334:236, entre otros), requisitos que también cabe exigir en materia tributaria (conf. Fallos: 340:1338 y su cita. En igual sentido, esta Sala “Monsanto Argentina SRL c/ EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento”, sent. del 15.8.2017; “Ranko SA c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 22.9.2020; e “Indumentaria Protectiva RASA SA c/ EN-AFIP-DGI s/ proceso de conocimiento”, sent. del 10.12.2020).

6º) Que, las constancias de la causa dan cuenta de los siguientes antecedentes útiles para examinar si concurren los requisitos de admisibilidad de la acción (v. esp. doc. agregada el 4.08.2021 y el 4.09.2025):

- El 10.05.2021 se inició la Orden de Intervención N° ..., notificada a la responsable junto con el requerimiento F. 8600/I N° 0760002021025514004, a fin de que presente los elementos necesarios para su cumplimiento: 1- Designar ante la AFIP un responsable sustituto respecto del ASE; 2 – aportar los papeles de trabajo de la DDJJ, acuse de presentación y comprobantes de pago correspondientes del ASE; 3- detalle de los bienes gravados al 18.12.2020 y valuados a esa fecha de acuerdo a lo establecido en la norma y su decreto reglamentario; 4- poner a disposición la documentación respaldatoria; 5 – informar las donaciones efectuadas en los 180 días anteriores al 18.12.2020 y aporte de la documentación respaldatoria; 6 – detalle de aportes a trusts fideicomisos o fundaciones; 7- indique las modificaciones en el porcentaje de su participación en sociedades y demás participaciones entre la fecha de cierre del último ejercicio comercial cerrado con



anterioridad al 18.12.2020 y esta última fecha; y 8- detalle de la variación de los bienes exteriorizados en su DDJJ BP 2019 y la tenencia al 18.12.2020 de corresponder.

- El 17.06.2021, la contribuyente presentó F206/I, por el que dió respuesta a lo solicitado e informó que no había presentado DDJJ por entender que no le correspondía por su condición de no residente en la
 - El 22.08.2021, se libró un nuevo requerimiento en F. 8600/I reiterando la exhibición de la documentación de respaldo de los bienes que poseía al 18.12.2020 y pidiendo que aporte la confirmación de residencia fiscal en Uruguay.
 - El 24.08.2021, la contribuyente presentó la documentación requerida, de la que surge que perdió la residencia en la Argentina a partir del 1.10.2020.
- Por su parte, el 5.08.2021, aquélla promovió la presente acción declarativa de certeza en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, a fin de obtener la declaración de inconstitucionalidad del art. 2º, quinto párrafo, de la ley 27.605, en cuanto establece como punto de vinculación subjetivo para el pago del gravamen con relación a todos los bienes y en tanto superen la valuación de ..., la residencia de las personas humanas y sucesiones indivisas al 31 de diciembre del 2019.
- El 16.06.2024, durante la tramitación de esta causa y antes del dictado de la sentencia por el juez de la instancia anterior, la AFIP notificó a la accionante que había dado inicio al procedimiento determinativo de oficio del ASE, en los términos de los arts. 16 y 17 de la ley 11.683. En tal sentido, la Jefa (int.) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la Dirección General Impositiva de la ..., mediante la resolución 338/2024, resolvió dar vista de las actuaciones y del cargo formulado (art. 1º) e instruyó sumario por la infracción allí identificada (art.2º), dando inicio al procedimiento determinativo en los términos del art. 17 de la ley 11.683 (v. documental agregada el 4.09.2025).
 - El 5.03.2025, la parte actora presentó descargo rechazando la vista conferida (v. doc. incorporada el 4.09.2025).

7º) Que, en atención a las circunstancias relatadas, el planteo relativo a la existencia de otro medio legal para tratar la cuestión suscitada en autos no





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

- SALA IV -

CAF .../2021/CA1: **“GA, MS c/ EN-AFIP LEY 27605 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”**

resulta procedente. En especial, si se tiene en cuenta que al momento de iniciar esta causa la actora ya habría demostrado la existencia de un requerimiento concreto del ente fiscal, de manera que estaba cumplido el requisito del acto en ciernes que hace admisible la acción declarativa.

De modo que, en el particular caso del *sub lite*, el agotamiento de la vía administrativa carece de propósito práctico alguno, toda vez que la única consecuencia resultaría ser la postergación de la intervención del Poder Judicial, único órgano facultado para dirimir tal pretensión y al que ya se le ha solicitado intervenir (conf. en igual sentido, esta Sala, CAF 20379/2016, “Paolini Hnos. S.A. c/ E.N. – AFIP – DGI s/ Dirección General Impositiva”, sent. del 1.6.21).

En este punto cabe destacar que esta Sala tiene dicho: “en una acción declarativa de inconstitucionalidad de una norma -cuyo objeto no sea la impugnación de un acto administrativo-, el agotamiento de la vía administrativa no tiene propósito práctico, pues la única consecuencia resultaría ser la postergación de la intervención del Poder Judicial, único órgano facultado para dirimir tal pretensión. Es decir, que comportaría un excesivo rigor formal el exigir a los particulares que sigan de manera ineludible y en extremo el procedimiento administrativo reglado, sobre todo si se considera que la cuestión no puede ser dirimida en sede administrativa ya que sólo el Poder Judicial se halla habilitado para pronunciarse sobre la validez constitucional de las normas” (conf. CAF 80217/2017 “... c/ GCBA-AGIP-DGR s/ proceso de conocimiento”).

Ello así, resulta claro que —en el caso— el juzgamiento de los hechos traídos por la parte actora corresponde al ...; circunstancia que no condiciona ni desplaza el procedimiento determinativo de oficio y su instancia revisora por parte del ... (a *contrario sensu* de C.211.XLVIII.ROR “... SA y otros UTE c/ AFIP –DGI s/ medida cautelar de no innovar”, sent. del 25.02.14).

En efecto, esta Sala ha admitido la eventual convivencia del procedimiento de determinación de oficio (y su consecuente impugnación ante el ...) y la acción declarativa de inconstitucionalidad en sede judicial al verificar la concurrencia del peligro en la demora (conf. causa CAF



4819/2021/1 “Incidente N° 1 - Actor: N. M., M. A. M. Demandado: EN-AFIP-Ley 27605 s/ Inc Apelación”, considerando 5°, sent. del 9.09.21).

Además, lo cierto es que los procedimientos administrativos reglados comportan un excesivo rigor formal “si se considera que la cuestión no puede ser dirimida en sede administrativa ya que sólo el Poder Judicial se halla habilitado para pronunciarse sobre la validez constitucional de las normas” (Sala I, causas “..., *Matías y otro c/ EN-AFIP DGI-Dto. 1313/93 s/ proceso de conocimiento*”, “*Bonardi, ... c/ EN-AFIP y otro s/proceso de conocimiento*” y “... *c/ EN-DGA s/ proceso de conocimiento*”, pronunciamientos del 27.03.2014, 24.09.2020 y 23.02.2022, y “F., D. E. *c/ EN -AFIP-ley 27605 s/ proceso de conocimiento*”, sent. del 28.08.2025; y Sala V, causa “E., A. M. *c/ EN - AFIP - DGI - ley 27605 s/ proceso de conocimiento*”, sent. del 14.03.2024).

En función de lo expuesto y encontrándose acreditada la existencia de una actividad de la Administración con concreción suficiente para justificar la actuación del Poder Judicial, no se advierte que los mecanismos establecidos en la ley de procedimientos tributarios configuren otro medio procesal específico e idóneo para debatir la cuestión constitucional planteada (en el mismo sentido, esta Sala, CAF 18795/2021 “... *c/ EN-AFIP-LEY 24073 s/ proceso de conocimiento*”, sent. del 23.03.2023).

8º) Que, en este punto se debe aclarar que no se encuentra controvertido que al 31.12.19, la parte actora tenía residencia fiscal en el país; y que a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.605 (18.12.20), ya figuraba como residente fiscal en la

En tales condiciones, el nudo del problema radica en determinar si la actora, que perdió su residencia entre el 31.12.2019 y el 18.12.2020, debe ser considerada a los efectos del ASE como residente argentina (y por tanto obligada a su pago por todos sus bienes) o si debe serlo como residente extranjera (por ende, sujeta al pago del impuesto aunque liquidado únicamente sobre los bienes situados en el país en la medida en que aquellos superen los ...).

En el caso de autos, cabe precisar que los bienes en el país de la parte actora no alcanzan el monto indicado, pues del anexo I de la OI N°... surge





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

- SALA IV -

CAF .../2021/CA1: “GA, MS c/ EN-AFIP LEY 27605 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”

que ascienden a la suma de ... (v. doc. agregada el 4.09.2025), lo que no se encuentra controvertido.

9º) Que, sentado ello, corresponde reseñar las normas involucradas.

Por medio de la ley 27.605, el ... estableció “... [c]on carácter de emergencia y por única vez, un aporte extraordinario, obligatorio, que recaerá sobre las personas mencionadas en el artículo 2º según sus bienes existentes **a la fecha de entrada en vigencia de esta ley**, determinados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley” (art. 1º).

Se encuentran alcanzadas por el presente aporte: “a) **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**. Asimismo, aquellas personas humanas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en jurisdicciones no cooperantes o jurisdicciones de baja o nula tributación, en los términos de los artículos 19 y 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, respectivamente, serán consideradas sujetos residentes a los efectos de este aporte;

b) **Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior, excepto las mencionadas en el segundo párrafo del inciso anterior, por la totalidad de sus bienes en el país comprendidos** y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el título VI de la ley 23.966, 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**.

Quedan exentas de este aporte las personas mencionadas en el artículo 2º cuando el valor de la totalidad de sus bienes no exceda de los doscientos millones de pesos, inclusive. Cuando se supere la mencionada cifra, quedará alcanzada por el aporte de la totalidad de los bienes, debiendo ingresar lo de conformidad a lo dispuesto en los artículos 4º y 5º.



El sujeto del aporte se regirá por los criterios de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, al 31 de diciembre de 2019.” (art. 2º).

Por su parte, “para los sujetos alcanzados en virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2º de la presente ley, **la base de determinación allí mencionada se calculará incluyendo los aportes a trusts, 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”** (art. 3º).

Además, se estableció que “la aplicación, percepción y fiscalización del presente aporte estará a cargo de la ..., resultando de aplicación supletoria las disposiciones de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, y el Régimen Penal Tributario del título IX de la ley 27.430 y sus modificaciones. Asimismo, facúltase a la ... a dictar las normas complementarias para la determinación de plazos, formas de ingreso, presentación de declaraciones juradas y demás aspectos vinculados a la recaudación de este aporte.

Cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte, durante los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación” (art. 9º).

Y fijó que “la presente ley comenzará a regir el día de su publicación en el Boletín Oficial de la ...” (art. 10).

En punto a los criterios de residencia fijados en la LIG debe señalarse que se consideran residentes en el país, en lo que aquí interesa, “a) Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117” (art. 116).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

- SALA IV -

CAF .../2021/CA1: “GA, MS c/ EN-AFIP LEY 27605 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”

Además, “las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de DOCE (12) meses, caso en el que las presencias temporales en el país que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación no interrumpirán la continuidad de la permanencia...La pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda” (art. 117).

Para concluir este capítulo, es del caso señalar que el decreto reglamentario de esta ley no establece disposiciones específicas que requieran un desarrollo explicativo mayor.

10) Que, toda vez que uno de los aspectos discutidos en la causa se relaciona con la residencia de la actora, conviene recordar que la doctrina especializada en la materia ha señalado que el criterio de residencia es un factor subjetivo que toma la ley tributaria para vincular a los sujetos y la materia gravada, relacionado con la eficacia de las leyes tributarias en el espacio. La trascendencia de este principio es tal que un individuo es gravado en el país donde se lo considera residente por las rentas que obtenga en todos los países.

De hecho, la principal consecuencia “...de la pérdida de la condición de residente es la aplicación, a partir del momento en que aquella tenga efectos, del criterio de la territorialidad, por el cual el sujeto ahora residente en el exterior, tributará en ese carácter, solamente por las rentas obtenidas en el país. Estos efectos se producen en el momento en que ocurren las causas mencionadas en la ley y son independientes de la comunicación que debe hacer el contribuyente al fisco a tenor de lo dispuesto en los arts. 119 y 120 de la norma” [se refiere a la LIG]. “Así, perdida la condición de residente en el país, los efectos de la misma se difieren; así es que se hacen efectivos, desde el primer día del mes inmediato subsiguiente, a aquel en el que se



hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero, o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda” (Fernández, Luis Omar, Impuesto a las Ganancias. Teoría, técnica y práctica, ..., Buenos Aires, 2023, pág. 360).

Por otro lado, en cuanto a la temporalidad de la norma, es del caso resaltar que “...tomando como premisa la conveniencia de establecer como criterio general el principio de irretroactividad absoluta de la ley fiscal... ... desde la perspectiva de la protección de la seguridad jurídica...”. lo cierto es que aun “... apuntando a las causas de la supuesta necesidad de emanar normas retroactivas -dadas a veces por la necesidad en que el legislador arguye encontrarse de cubrir ciertos gastos públicos (previstos o imprevistos), o bien de solucionar ciertas lagunas que se aprecian como injustas-, nos parece que es dable exigir una mayor diligencia en la producción de las leyes tributarias, sustantivas y formales. En efecto, una manera de conseguir una mejor integración en adecuadas proporciones entre la seguridad jurídica y la tributación - deber de contribuir-, en el plano legislativo, se logra extremando los recaudos y las previsiones al derogar, modificar o establecer ex novo normas tributarias y, en general, todas aquellas otras que, por su imbricación dentro del ordenamiento, entren en estrecha relación con ellas”

De cualquier modo “... lo que hay que ver es, independientemente de un caso u otro, si hay vulneración de los derechos y garantías de la persona que se dice afectada y, en especial, de las soluciones para restablecer el equilibrio roto con la norma nueva”.

“Así, no puede decirse en forma rotunda que siempre un caso de retroactividad propia será observable, pero uno de impropia, no. Ni que un caso donde no hay ninguna retroactividad es siempre admisible. Si bien puede ello pensarse en la generalidad de los supuestos como expresamos, no siempre es así. Una reforma fiscal sorpresiva publicada a fin del año fiscal, con inicio en el otro, a pocos días, puede igualmente afectar derechos constitucionales de los contribuyentes, cuyas decisiones económicas se toman en lapsos más largos, cuyas planificaciones abarcan otros períodos de tiempo y que requieren atención. No puede cortarse la vida de las personas ni en lo íntimo ni en lo económico en lapsos breves y arbitrarios” (Naveira de Casanova,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

- SALA IV -

CAF .../2021/CA1: **“GA, MS c/ EN-AFIP LEY 27605 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”**

Gustavo J., *“Aplicación de las normas tributarias en el Tiempo”*, Capítulo VII, *Tratado de Tributación*, Tomo I, ..., Buenos Aires, 2003, págs.701 y ss.).

En ese sentido, se advierte que *“la pérdida de la residencia fiscal no es un hecho intrascendente para el derecho, porque importa para esas personas la adquisición de un nuevo status jurídico que forma parte del derecho de propiedad y que no puede ser desconocido por regulaciones legales ulteriores”* (Sala I, causa Incidente N° 1 - ACTOR: F., D. E. DEMANDADO: EN AFIP-LEY 27605 s/ INC APELACION, resol. del 14.07.2022 voto del juez Asimismo, esa sala en la causa “Hahn, ... c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento”, sent. del 27.05.2025).

En tales condiciones, respecto de la seguridad jurídica, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que *“cuando bajo la vigencia de una ley el particular ha cumplido todos los actos y condiciones sustanciales y los requisitos formales previstos en ella para ser titular de un determinado derecho, debe considerarse que hay un derecho adquirido, porque la situación jurídica general creada por esa ley se transforma en una situación jurídica concreta e individual en cabeza de un sujeto que, como tal, se hace inalterable y no puede ser suprimida por una ley posterior sin agravio al derecho de propiedad consagrado por el artículo 17 de la Constitución Nacional (Fallos: 296:719; 298:472; 307:305; 314:481; 317:1462, entre otros) y que el efecto retroactivo de la ley encuentra un valladar insorteable”* (Fallos: 345:876 y 348:1698).

11) Que, con tales premisas y con el fin de abordar la interpretación que corresponde asignar al precepto normativo respectivo, también cabe señalar que del estudio del debate legislativo que precedió a la sanción de ley 27.605 no se advierten elementos para desentrañar la real intención del legislador.

De manera que en el caso no se podría acudir a la pauta hermenéutica que surge de los precedentes del Alto Tribunal (Fallos: 328:4655; 343:140; 346:150) y corresponde utilizar los restantes criterios de interpretación de la ley.



En tal sentido, cabe traer a colación la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación según la cual la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se suponen, por lo cual las leyes deben interpretarse conforme el sentido propio de las palabras, computando que los términos utilizados no son superfluos sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir los preceptos (Fallos: 312:1849; 324:2153; 326:2390; 344:5; 346:25, entre muchos otros).

Desde esa comprensión, es principio aceptado que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir de ella, pues la exégesis de la norma debe practicarse sin violencia de su texto o de su espíritu (Fallos: 338:488 y sus citas; y 343:1434, entre otros).

Además, los textos legales no deben ser considerados aisladamente sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia, como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquellos (Fallos: 241:227; 244:129; 262:283 -voto del juez ...-; 315:2157; 330:3426; 331:2550; 338:962 y 1156, entre muchos otros).

De manera que al interpretar una disposición “debe indagarse el verdadero alcance de la norma mediante un examen de sus términos que consulte su racionalidad, no de una manera aislada o literal, sino computando la totalidad de sus preceptos de manera que guarden debida coherencia y atendiendo a la finalidad que se tuvo en miras con su sanción” (Fallos: 339:323 y 344:1151), recordando que “la misión de los jueces es dar pleno efecto a las normas vigentes sin sustituir al legislador ni juzgar sobre el mero acierto o conveniencia de disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus propias facultades” (Fallos: 318:1012; 329:5621; 338:779).

12) Que, sentado lo anterior, se advierte que la ley 27.605 establece que el ASE recaerá sobre las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior “**a la fecha de entrada en vigencia de la ley**”, así como también a las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior por la totalidad de sus bienes en el país “**a la fecha de entrada en vigencia de la ley**”. Del mismo modo dispone que la base de determinación se





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

- SALA IV -

CAF .../2021/CA1: **“GA, MS c/ EN-AFIP LEY 27605 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”**

calculará incluyendo aportes a trust, fideicomisos o fundaciones, ***“existentes a la fecha de vigencia de la ley”*** (v. arts. 1º, 2º y 3º; énfasis agregado).

Además, reenvía a los criterios de residencia previstos en los arts. 116 a 123, ambos inclusive, de la LIG, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, al 31 de diciembre de 2019.

En tales condiciones, una adecuada interpretación de las normas permite concluir que la condición de residente en el país o en el extranjero al momento de entrada en vigencia de la ley 27.605 es relevante para computar los bienes sobre los que se liquidará el ASE.

Ello, en la medida que la ley determina que las condiciones para encontrarse abarcado en el ASE deben encontrarse reunidas al momento en que entró en vigor y bajo los parámetros de residencia que fija la LIG al 31.12.2019 (en sentido similar v. Sala I, causas CAF 4801/21 “F., D. E. c/ EN -AFIP- ley 27605 s/ proceso de conocimiento” y CAF 18643/2021, “B. R. c/ EN-AFIP-DGI-Ley 27.605 s/ proceso de conocimiento”, sents. del 28.08.2025 y 25.09.2025, respectivamente).

Entonces, resulta claro que la ley *“no dice que será sujeto alcanzado por el Aporte quien ostentaba calidad de residente fiscal argentino, al 31/12/19. Sino que, para determinar la residencia al momento de su vigencia, deben aplicarse los “criterios” establecidos para el IG al 31/12/19”*. De manera que para determinar qué se entiende por “sujeto residente” a los fines del Aporte, debe estarse al conjunto de las normas sobre residencia de la LIG, vigente al 31/12/19. No a la situación fáctica del sujeto a esa fecha, como postula el Fisco (conf. Sala I, “B. R.”, ya citada).

Además, no puede soslayarse que pretender aplicar una residencia retroactiva resulta violatoria del principio de igualdad respecto del trato como no residente y contradice los convenios bilaterales que buscan evitar la doble imposición, ya que el único modo que un Estado logre ampliar su potestad tributaria por fuera de su territorio es cuando en el caso se trate justamente de un residente.

Por lo demás, creo conveniente destacar que el criterio de residencia retroactiva no existe en la normativa interna aplicable (LIG). Todo lo contrario, aquella prevé que cuando un sujeto haya obtenido la residencia en otro Estado deja de ser considerado residente argentino a estos fines.



En tal sentido, no resulta posible que se invoque una residencia pasada de un sujeto para imponer la contribución.

Por ello, corresponde concluir que la accionante, al haber adquirido residencia uruguaya en agosto de 2020 y haber perdido la argentina el primer día del mes inmediato subsiguiente (conf. art. 117 de la LIG), es decir, con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.605 (B.O. 18.12.2020), debe ser considerada como “residente en el exterior” a los efectos del Aporte, excluyendo de su alcance a sus bienes en el exterior.

En tales condiciones y toda vez que sus bienes en el país no alcanzan para ser sujeto del aporte, corresponde confirmar la sentencia recurrida.

A mayor abundamiento, no puede soslayarse que la postura del fisco relativa a que se debe considerar la residencia de forma retroactiva, es decir al 31.12.2019, además de no ser conteste con la normativa nacional involucrada, resulta cuando menos excesiva si se tiene en cuenta que el proyecto que luego se convirtió en la ley 27.605, y que tenía como finalidad mitigar los efectos del Covid-19, ingresó al Congreso de la Nación el 28.08.2020 -cuando la actora ya no era residente argentina-, fue aprobado por la Cámara de Diputados el 17.11.2020 y por la de Senadores el 4.12.2020.

En línea con ello, tampoco pueden ser atendidas las afirmaciones de la demandada respecto de que el legislador fijó una residencia retroactiva como una norma anti elusiva y, más específicamente, como parte de las denominadas “leyes candado”, pues en esos casos se establece un momento anterior a la sanción de la ley para fijar su aplicación presumiendo directamente que el contribuyente buscó eludir el tributo y que, por lo tanto, este se debe aplicar al patrimonio o negocio anterior de conformidad con la nueva ley más allá de los cambios operados en ese específico tramo temporal. En esa lógica, no resulta posible que el ASE alcance al sujeto que tenga residencia fiscal al 31.12.19; esto es, retroactivamente a casi un año antes de la vigencia de la ley y varios meses antes de que en el país aparezca como necesario contar con esa recaudación para cumplir el objetivo de la norma.

De ese modo, se vislumbra como excesivo considerar que la norma fija la residencia a esa fecha con la finalidad de evitar maniobras anti elusivas cuando en aquel momento no existía fundamento alguno para su sanción.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL

- SALA IV -

CAF .../2021/CA1: “GA, MS c/ EN-AFIP LEY 27605 s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO”

13) Que, por último, con relación al agravio de la actora por la decisión de costas de primera instancia, en atención a las particularidades del asunto, así como su complejidad y lo novedoso de la cuestión debatida, corresponde confirmar la distribución de las costas por su orden y establecer las de alzada del mismo modo (art. 68, segunda parte, del CPCCN).

Por lo expuesto, **voto** por: desestimar los recursos interpuestos por el fisco y por la actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada. Con costas por su orden (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

Los señores jueces de Cámara ... y ... adhirieron al voto precedente.

En virtud del resultado que instruye el acuerdo que antecede, el Tribunal **RESUELVE**: desestimar los recursos interpuestos por el fisco y por la actora y, en consecuencia, confirmar la sentencia apelada. Con costas por su orden (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese a las partes y devuélvase.

ROGELIO W. VINCENTI

JORGE EDUARDO MORÁN

MARCELO DANIEL DUFFY

