República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-137586669-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 12 de Diciembre de 2025

Referencia: EX-2024-61335809- -APN-SGAI#TFN; CWANGIER ANGIER ADELA; SENTENCIA (VOCX)

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-2024-61335809- -APN-SGAI#TFN, caratulado “CWANGIER ANGIER ADELA s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2024-61331351-APN-SGAI#TFN se interpone recurso de apelación contra la resolución dictada el 23 de mayo de 2024 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la Dirección General Impositiva, por la que se determinó de oficio su obligación tributaria de aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia (ley Nº 27.605 y su reglamentación) del período 2020, con más accesorios, y se aplica una multa en los términos del art.45 de la ley 11.683 equivalente al 100% del aporte determinado.

Plantea la improcedencia del ajuste atento producirse un avasallamiento de sus derechos. Afirma que ni la variación patrimonial ni la fecha en que se concretó la donación de activos a favor de sus hijas hacen presumir que haya existido un ardid de su parte, por lo que considera que no es aplicable al caso lo previsto en el art. 9 de la ley 27.605. Dice que de sostenerse su aplicación se estaría vulnerando el principio de irretroactividad de las leyes, en tanto se intenta gravar bienes inexistentes al momento de la publicación de la norma, ya que se encontraban fuera de su patrimonio.

Expone que el aporte no es una tasa ni puede calificarse como contribución, por lo que, solo queda como categoría posible la de impuesto y por otro lado, tiene las mismas características de hecho imponible, sujeto, base imponible, que el impuesto sobre los bienes personales. Señala que de considerar que se está ante un impuesto, violenta el principio de generalidad dado que grava a un sector minúsculo en relación con el resto de la población, con el único fin de recaudar impuestos, sin interesar si la mayor cantidad de sujetos podrían contribuir a las cargas públicas en un contexto apremiante como sería el de la pandemia invocada por el legislador. Considera así que el aporte solidario afecta el principio de igualdad tributaria.

Sostiene además que el aporte previsto en la ley 27.605 afecta la garantía de no confiscatoriedad, ya que el impuesto no recae sobre la rentabilidad de los bienes de la actora, sino que intenta apropiarse de una parte de ellos; haciendo notar que la sumatoria de los pagos efectuados en concepto de impuestos patrimoniales supera ampliamente cualquier utilidad generada por los bienes del patrimonio.

Opone la improcedencia de los intereses resarcitorios y de la sanción aplicada. Destaca que en el caso no se verifica el elemento subjetivo necesario para tener por configurada la infracción de omisión prevista en el art. 45 de la ley de rito fiscal e invoca la figura del error excusable alegando que al momento del desapoderamiento de los bienes que forman parte de las donaciones, la ley 27.605 no se había dictado, por lo que nunca se busco eludir la misma. Pide también que, para el supuesto de que se confirmara la determinación efectuada y la aplicación de la sanción, se reduzca la multa aplicada, a tal fin cita la Instrucción General 6/2007 y jurisprudencia del fuero comercial que entiende aplicable. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente se revoque la determinación apelada con expresa imposición de costas.

II.- Que mediante IF-2024-100428342-APN-DTD#JGM, el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. En primer lugar realiza un análisis de la normativa bajo análisis la naturaleza jurídica del aporte solidario, concluyendo que se encuentra enmarcado en las contribuciones del artículo 4º de la Constitución Nacional, considerando sus particulares características relacionadas a su ingreso por única vez, la situación de emergencia en que se enmarca y la asignación específica determinada, cumpliendo de este modo con el requisito de legalidad o reserva de ley. Asimismo destaca que el contexto de emergencia económica y sanitaria que sustentó el dictado de la ley 27.605 resulta incontrovertible y concluye que no existe afectación a garantías constitucionales.

Destaca que conforme lo establecido por el artículo 185 de la Ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), la sentencia de este Tribunal no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, salvo que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal, circunstancia que no ocurre respecto de la norma en cuestión.

Explica que el aporte se estableció sobre la base de bienes a una única fecha independientemente de las utilidades que hubieran generado para el titular en el año calendario 2020 o las que generaron dichos bienes desde su incorporación al patrimonio. Así afirma que el aporte bajo análisis se establece por única vez en un contexto de grave emergencia sanitaria, económica y social, de modo alguno puede considerarse como confiscatorio en el caso particular de la aquí actora, por lo que solicita se rechacen los agravios por ella expuestos en tal sentido.

Asimismo, sostiene que se encuentran reunidos los presupuestos fácticos de la emergencia económica y social, remarcando que una decisión que no apreciara las circunstancias extraordinarias de la situación financiera del Estado Nacional en un contexto de emergencia podría resultar equivocada. Afirma que la norma bajo análisis, no lesiona el derecho de propiedad, sino que lo regula con el fin de atender una situación extraordinaria que exhibe las desigualdades sociales y que exige una actuación rápida y eficaz del Estado a fin de resguardar el derecho humano primordial de la población argentina, que es el derecho a la vida. Por todo ello concluye que no existe afectación a las garantías constitucionales, sino una reglamentación u ordenación del ejercicio de derechos pues no existe un derecho adquirido a que no se altere el régimen normativo del país.

Respecto a que la actora el 27/11/2020 efectúo donaciones de activos a sus hijas (según surge de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del 2020 presentada por la contribuyente), detalle de justificación patrimonial "Otros conceptos que no justifican aumentos y/o erogaciones patrimoniales" bajo el concepto de “donaciones y/o disposiciones de fondos o bienes a favor de terceros”, remarca que no se aportó documentación alguna que

determine la fecha cierta de la transferencia de dichos activos, además de que no surgen de las bases del Organismo declaraciones juradas por parte de los donatarios. Asimismo, expone que se observó en la Declaración Jurada de Bienes Personales del año 2020 de la contribuyente una disminución del importe declarado en concepto de títulos, acciones, cuotas o participaciones sociales respecto al consignado en el año 2019 ($ 300.435.298,35) por $ 156.613.747,73 que no fue explicitado.

En punto a los intereses resarcitorios señala que 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 y por lo tanto solicita se rechacen los agravios vertidos por la actora en este sentido.

Por último, sobre la sanción aplicada, encuadrada en las previsiones del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. en1998 y sus modif.), afirma que conforme las constancias del expediente, el accionar de la actora encuadra objetivamente en la figura descripta, habida cuenta que se halla admitida la falta de presentación de la Declaración Jurada determinativa del Aporte Solidario y Extraordinario en el período 2020, en tiempo y en forma y por ello concluye que se encuentran reunidos los elementos materiales y subjetivos de la conducta anti jurídica que configuran el tipo descripto en la norma. Respecto al planteo de error excusable también formulado por la recurrente señala que no puede hacerse lugar a lo mismo, en atención a que dicha causal exonerativa procede en casos en que la norma es de difícil interpretación y conlleva a tener una noción falsa del derecho material aplicable al caso, situación que no ha ocurrido en autos.

Niega que proceda en el caso la reducción solicitada de la sanción aplicada, afirmando que los argumentos vertidos por el apelante carecen de entidad suficiente como para desvirtuar las concretas circunstancias apuntadas y que sirvieron de sólido fundamento al acto apelado.

Por todo lo expuesto pide que rechace el recurso impetrado, confirmando en todas sus partes la resolución recurrida, con expresa imposición de costas y hace reserva del caso federal.

III.- Que mediante PV-2024-123699820-APN-VOCX#TFN se resuelve rechazar el pedido de suspensión del trámite de la presente causa, solicitada por la actora en el recurso incoado.

Que toda vez que la única prueba ofrecida por la recurrente, esto es la informativa dirigida al Juzgado donde tramita la acción meramente declarativa de inconstitucionalidad incoada por la actora a fin de que se incorporen las piezas pertinentes de esa causa a la presente, fue oportunamente requerida por este Tribunal (PV-2024-106430870-APN-VOCX#TFN) y cumplida por la actora, mediante IF-2024-108297846-APN-DTD#JGM, IF-2024-108297921-APN-DTD#JGM e IF-2024- 108297985-APNDTD#JGM y por el Fisco por medio de IF-2024-117763508-APN-DTD#JGM, IF-2024-117764399- APN-DTD#JGM e IF-2024-117764495-APN-DTD#JGM, por medio de PV-2024-132715131-APN-VOCX#TFN se dispuso tener por producida la misma.

Que por PV-2025-12027855-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “D” y finalmente, por IF-2025-136802606-APN-VOCX#TFN se pasan los presentes actuados para dictar sentencia.

IV.- Que de manera preliminar cabe 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).

Previo a todo considero pertinente señalar que “...independientemente de la limitación prevista en el artículo 185 de la ley 11683, debe concluirse que no puede sustraerse al conocimiento del Tribunal Fiscal una cuestión como

la examinada, vinculada a principios rectores del ordenamiento tributario, directamente entroncados con expresas e implícitas garantías constitucionales, tales como la ausencia de capacidad contributiva y la confiscatoriedad alegada por el recurrente. Sostener lo contrario implicaría admitir que le está vedado a este Tribunal jurisdiccional de específica competencia en la materia, examinar e indagar en conflictos de suma gravedad y que ostentan reconocimiento jurisprudencial por todo el espectro de nuestros Tribunales, entre los que se cuentan la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y la Corte Suprema de Justicia" ("Gipsy Traslados Marinos SRL s/apelación", Sala "B", sentencia de fecha 24 de mayo de 2005, confirmada por la Alzada).

Sobre la aplicación de la ley que nos ocupa, cabe señalar que ley N° 27.605 (B.O. 18/12/2020) creó 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 (esto es, 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 de 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 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. Además, 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.

Dispuso también que los fondos recaudados mediante el pago del aporte estaban destinados 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 dicta 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 16/4/2021.

Ante este panorama, el tributo es definido como "… toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley" (vide Catalina García Vizcaíno en "Manual de Derecho Tributario", Editorial Abeledo Perrot, Primera edición, 2014, pág. 28). En esta línea, se ha dicho que el aporte solidario se subsume en dicho concepto de tributo, en tanto se trata de una prestación –en el caso, en dinero–, que incide sobre el patrimonio singular del contribuyente, exigida por el Estado de manera compulsiva en ejercicio de su poder de imperio, y prevista en forma expresa por una ley formal emanada del Congreso Nacional –la ley 27.605– (cfr. Sala II de la CNACAF in re "Tarasido, Germán Enrique Ignacio", sentencia del 14 de febrero de 2023).

Es decir que, más allá de la denominación que se le ha dado, no caben dudas que se trata de una carga de naturaleza tributaria. En efecto, como señala la Corte Suprema de Justicia de la Nación: "Las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica: cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos" (Fallos: 21:498; 280:176; 289:67;

318:676 y 332:640).

Asimismo, la Sala I de la Alzada sentenció in re “T.,S. c/ EN -AFIP- ley 27605 s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 29 de marzo de 2022:

“la obligación impuesta a las personas cuya situación posee encuadramiento en los términos de la referida ley, no difiere (…) de cualquier otra ley tributaria, en cuanto a la génesis de la relación jurídica, su estructura, el marco normativo que la regula, y el organismo de aplicación y fiscalización de aquélla …”;

“La particularidad que el actor alega respecto del ‘aporte’ en cuanto al destino de los fondos recaudados, no desvirtúa la naturaleza tributaria de la obligación pecuniaria creada por la ley 27.605, pues esa circunstancia refiere a una situación que es ulterior a la extinción de ese vínculo obligacional y que, por ende, no es idónea para alterar su naturaleza.”.

“… los términos utilizados por la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía en la resolución n° 22/2021 –que colocó al ‘aporte’ en el clasificador presupuestario como ‘ingreso no tributario’- tampoco alteran la conclusión antedicha, puesto que desde el punto de vista jurídico y tal como fue expuesto por el fiscal coadyuvante en su dictamen del 7 de marzo de 2022, ‘la denominación acordada al gravamen no resulta suficiente para definir su carácter, ya que al efecto, debe estarse a la realidad de las cosas (…) y al genuino contenido substancial de la situación contemplada en la norma tributaria …”.

Que contrariamente a lo expuesto por la actora, el aporte bajo trato no tiene las mismas características que el impuesto sobre los bienes personales. Al respecto, corresponde señalar la condición de gravamen autónomo que ostenta el aporte creado por la ley 27.605, toda vez que su ámbito de imposición está perfectamente diferenciado, en tanto posee normativa, vigencia, conceptos y regulaciones propias. En el caso, el legislador instauró este tributo sobre la base de considerar los activos, estén o no afectados a una actividad económica o potencialmente aptos para generar una renta, en tanto y en cuanto para la determinación del aporte solidario debe tomarse el patrimonio del contribuyente. En tal sentido, se ha dicho que “los impuestos trascienden en las sociedades modernas los fines exclusivamente fiscales en su determinación, puede, considerarse no sólo la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino también un mayor o menor deber de contribuir, que no sólo tiene como razón de ser la capacidad económica de quien contribuye. Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales a los de los otros contribuyentes a quienes se cobra menos y viceversa...” (Fallos 314:1293).

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.

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).

Asimismo, sobre la vulneración del principio de igualdad ante las cargas públicas la CSJN ha sostenido que esta garantía importa en lo relativo a impuestos, establecer que en condiciones análogas, deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes (Fallos: 105:273; 117:22; 132:198, entre otros); siendo una facultad del legislador la de establecer distinciones o formar categorías, siempre que tales clasificaciones no revistan el carácter de arbitrarias o estén inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases (Fallos: 98:20; 115:111; 132:402; 140:175; 144:313; 149:417; 150:419; 156:219; 171:79; 175:199; 176:339; 179:98; 195:270; 196:337; 207:270, entre otros), siempre que el criterio de distinción que establezca entre ellas sea razonable o responda a una finalidad económica o social (Fallos: 138:313; 147:402). En consonancia se ha sostenido que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:333; 51:350; 114:262; 137:212; 174:353; 243:98; 286:301) y, en tal sentido, "no corresponde a 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).

Que la garantía de 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 se viole dicha garantía de igualdad, toda vez que se evaluó la capacidad contributiva de los contribuyentes.

V.- Que sobre el argumento que esboza la recurrente de que no debió incluir en la base de cálculo de aporte solidario los activos donados a sus hijas antes de la vigencia de la ley 27.605 y que por lo tanto no sería aplicable la presunción que establece el art. 9 de la citada ley, cabe hacer las siguientes consideraciones.

Que el último párrafo del artículo 9 de la ley 27.605 dispone que: "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".

Que, teniendo en cuenta que la presunción de dolo fijada en la norma antes transcripta admite prueba en contrario, estimo pertinente referirme a las constancias e informes agregados en las actuaciones administrativas.

Que en el informe final de inspección (vide act adm incorporadas en autos mediante IF-2024-100412739-APN-DTD#JGM, fs.173/182), se indica que los actuantes verificaron que no se encontraba presentada la declaración jurada de aporte solidario, ni el ingreso del monto debido por tal concepto, que del análisis de las presentaciones realizadas a partir de los requerimientos cursados observaron que el 27/11/2020 efectuó donaciones de activos a

cada una de sus hijas (según surge de la declaración jurada del impuesto a las ganancias del 2020 presentada por la contribuyente), detalle de justificación patrimonial “Otros conceptos que no justifican aumentos y/o erogaciones patrimoniales” bajo el concepto de “donaciones y/o disposiciones de fondos o bienes a favor de terceros” pero hace notar que que no se aportó documentación alguna que determine la fecha cierta de la transferencia de tales activos. Asimismo, se hace constar que no hay constancias de que los beneficiarios de la donación hayan presentado declaraciones juradas donde exterioricen los importes que señala la actora haber donado. Por otro lado también se advirtió que en la Declaración Jurada del impuesto sobre los Bienes Personales del año 2020 de la contribuyente una disminución del importe declarado en concepto de títulos, acciones, cuotas o participaciones sociales respecto al consignado en el año 2019 (fs.270 ant. Legajo Aporte Solidario Cpo. II)

Frente a ello, el Fisco concluye que la omisión de exteriorizar bienes alcanzados por la ley 27.605, por observarse variaciones en los bienes durante los 180 días días inmediatos anteriores al 18/12/2020, lleva a presumir un ardid evasivo destinado a eludir el pago del aporte conforme lo dispone el artículo 9 de la citada ley.

Que la norma en análisis establece que para que opere la presunción allí dispuesta la/s operación/es debe configurar “un ardid evasivo o esté destinada a eludir” el pago de la obligación fiscal, y para ello entiendo que el dolo que se le atribuye al contribuyente debe estar demostrado. En esta línea se enrola lo sostenido por nuestro más Alto Tribunal al resolver la causa “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c/ DGI” (Fallos: 322:519), donde sostuvo que la figura de defraudación de impuestos requiere que el Organismo Recaudador pruebe no solo la materialidad de la infracción sino también su elemento subjetivo (dolo).

Que del dictamen jurídico que obra agregado en las actuaciones administrativas (IF-2024-100412739-APN-DTD#JGM, fs.203/208), a fin de que meritúe si la conducta desplegada por el contribuyente encuadra en las previsiones de los tipos penales contemplados en el Régimen Penal Tributario vigente, surge que: “...no se advierte que la inspección hubiera detectado un despliegue ardidoso o engañoso idóneo o de alguna ocultación maliciosa tendiente a la evasión o elusión del pago. Por el contrario, deja constancia que el inspeccionado contestó los requerimientos cursados, puso a disposición la documentación de respaldo y tenía presentada la DDJJ de Bienes Personales P.F. 2019, con lo cual pudo confeccionar los papeles de trabajo tendientes a ajustar *prima facie* el Aporte Solidario y Extraordinario...” (sic). Más adelante se agrega que: “... Tampoco se verificaron variaciones operada en los bienes sujetos a aporte que hicieren presumir , salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo como fuere previsto en la ley 27.605..”(sic). También surge que: “... no observándose en el caso la detección de operaciones que puedan configurar un ardid evasivo o estén destinadas a la elusión del pago del aporte a las que se refiere el último párrafo del artículo 9 de la ley de aporte solidario y extraordinario...” (sic).

Que, por otro lado -como se dijo-, las donaciones fueron realizadas antes de la entrada en vigencia de la ley 27.605, y en tal sentido, tal como lo señaló la Sala “B” de este Tribunal al resolver con fecha 14/7/2023 la causa “Arena, Laura Cristina s/recurso de apelación” donde se debatía una cuestión similar a la de autos, “...al momento del desapoderamiento de su patrimonio de la participación societaria por parte de la recurrente de autos, no existía la ley que estableció el ASE ni las condiciones de gravabilidad del mismo, por lo que en principio no puede inferirse sin más que aquella haya tenido en miras un ardid evasivo o una elusión del aporte con tal desapoderamiento” para agregar “Por su parte, el Fisco Nacional no expone las razones o fundamentos concretos que lo llevan a presumir, con sustento en la facultad que le otorga el art. 9 de la ley de ASE, que la donación efectuada configure un ardid evasivo o una elusión del ASE” (voto del Dr. Porporatto). Que las conclusiones que se arriban en dicho fallo resultan aplicables al caso bajo examen.

Ello así, y dado que al no contabilizarse los bienes/activos dados en donación, el valor de la totalidad de los

bienes existentes al 18/12/2020 igualmente excede el importe fijado por el art. 2 inciso b) de la ley antes citada, a tenor de lo expresado, corresponde hacer lugar al planteo formulado por la actora en este punto y a tal fin el Fisco deberá practicar la correspondiente reliquidación, sin tomar en consideración para el cálculo de la base imponible las donaciones realizadas a sus hijos por la actora el 27/11/2020.

VI.- Que en cuanto al agravio relativo a que el aporte resulta violatorio de la garantía de no confiscatoriedad, en tanto cuestiona que el aporte recae sobre los propios bienes y no sobre su rentabilidad, y que la sumatoria de los impuestos patrimoniales supera también las utilidades generadas por su patrimonio, cabe recordar que sobre el criterio para la determinación del límite de confiscatoriedad se ha sostenido que no puede ser inflexiblemente uniforme, toda vez que para ello debe tenerse en cuenta las diversas circunstancias imperantes en el país y la relación de obligaciones tributarias con el bienestar general que se ha de promover mediante las normas dictadas a al fin, en el caso particular la situación suscitada por la pandemia por Covid-19 que motivó -en lo que aquí interesa- el dictado de la ley que nos ocupa en autos. Al respecto, se ha señalado que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (cfr. Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre otros).

En tal sentido, la CSJN ha señalado que “en razón de las cambiantes circunstancias del país -e incluso bajo las mismas circunstancias- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (Fallos: 210:855, 1208).En todos estos casos, el Tribunal 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)”(Fallo de la CSJN in re “Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo”, sentencia del 3/7/2009).

Así se ha dicho que “a tales propósitos y sin que ello se erija en un parámetro de rigidez insuperable, cabe recordar la garantía de la razonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos y la pauta -sentada desde antiguo en materia de imposición inmobiliaria (Fallos: 210:172; 239:157), de impuesto sucesorio (Fallos: 234:129) o de impuesto a los réditos (Fallos: 220:699)-, de fijar un 33% como tope de la presión fiscal -en el caso, calculado sobre la capacidad del contribuyente establecida según los criterios de la L. 23256-, tope más allá del cual estaría comprometida la garantía del artículo 17 de la Constitución Nacional” (“Horvath, Pablo c/Fisco Nacional -DGI-” - CSJN – 4/5/1995, en el caso de la ley sobre el régimen del ahorro obligatorio).

En efecto, la tasa fijada por nuestro más Alto Tribunal en el 33% de la renta para determinar que un tributo es confiscatorio ha quedado en oportunidades relativizada, es decir que no hay un criterio pétreo respecto de la proporción a tener en cuenta (vg. Fallos antes citados y en igual sentido fallo Montarce, Marcelo A. c/Gobierno Nacional CSJN 17/9/1974 como así también en el fallo “Candy” -ya citado-, éste último, referido a una cuestión referida al impuesto a las ganancias de ajuste por inflación donde se dijo: “...si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades -también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes estos que excederían los límites razonables de imposición.”

Que, en este sentido corresponde señalar que, una invariable jurisprudencia del 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 en el voto en disidencia del Dr. Petracchi en el Fallo Candy antes citado se señaló que "en el mismo orden de ideas, el Tribunal ha afirmado que, en razón de las variables circunstancias del país -incluso bajo las mismas circunstancias-, la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, o bien, de 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."

Es por ello, que el carácter confiscatorio de un gravamen no puede ser establecido sino como consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hechos que condicionan su aplicación y su incompatibilidad con la garantía constitucional de la propiedad, lo que no puede resultar sino de la prueba de la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado.

Que en virtud de lo mismo corresponde en primer lugar analizar las pruebas aportadas por la recurrente. Que ante esta instancia solo ofrece como prueba, la que obra en los antecedentes administrativos, la que se acompaña con su escrito de inicio y solicita como prueba informativa se libre oficio al Juzgado Federal I de Tucumán. Que por su parte en sede administrativa acompaña la pericia presentada ante el Juzgado Federal de Tucumán Nº 1, a fs.242/244 del Legajo Aporte Solidario cpo. II. De la misma surge que el perito designado señala que en virtud de la valuación de los bienes en el país y en el exterior queda comprendida dentro de los términos y alcances de la ley 27.605. Luego se refiere al porcentaje de las rentas percibidas durante el ejercicio fiscal 2020. Más adelante concluye que la rentabilidad calculada resulta ser menor que las alícuotas correspondientes al impuesto sobre los bienes personales. También se le solicitó que calculara si de las rentas obtenidas durante el período en cuestión contaba con dinero en efectivo suficiente para abonar el aporte que se le reclama. En otro punto se peticiona se refiera al incremento del valor de los bienes de la actora y a que se corresponden y por último el porcentaje que representa el aporte solidario sobre sus bienes y en relación con el impuesto a las ganancias.

La actora sostiene y quiere demostrar en todo momento que el aporte resulta confiscatorio, teniendo como parámetro lo intimado por tal concepto y la renta generada durante el período 2020. 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. 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 teniendo en consideración su patrimonio. Es por ello que no resulta razonable que la confiscatoriedad alegada deba ligarse indefectiblemente con la renta de un único período, máxime que el año elegido ha sido inusual por la pandemia sufrida, debiendo 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, Fallos 322:3255).

En tal inteligencia, del análisis efectuado no se vislumbra que la actora acompañe en estos actuados, prueba que resulte hábil para demostrar de forma precisa e inequívoca, la ausencia de una capacidad contributiva para afrontar el pago de sus obligaciones fiscales y el supuesto de confiscatoriedad en los términos fijados por reiterada jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal.

VII- Que resta referirse a la liquidación de accesorios practicada en el acto determinativo.

Que no puede soslayarse que los intereses intimados 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. De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, “la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio”. En consonancia, la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de estos accesorios. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Citibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos 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 y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, externas al deudor que deben ser restrictivamente analizadas, resaltando que la imposición de intereses es ajena a normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Que debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato, aplicando las resoluciones vigentes. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

Ello así y no existiendo agravios contra la forma de cálculo de los accesorios, procede confirmar la liquidación efectuada en el acto determinativo, en la proporción en que se confirma el mismo.

VIII – Por último, y de acuerdo a lo decidido precedentemente, corresponde analizar los agravios vertidos con relación a la multa aplicada en el acto apelado, en los términos del art.45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Que el art. 45 de la Ley N° 11.683 (texto según ley 27.430) dispone que: “Será sancionado con una multa del

ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: …a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas….". Además, se establece que cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir.

Si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II,del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y es la actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias. En este sentido, cabe resaltar que en el caso de autos la actora no demostró mediante la prueba la ausencia del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa.

Por otra parte, si bien la actora invoca lo establecido por la Instrucción General 6/2007 para el reencuadre de la sanción, sin perjuicio de que he señalado reiteradamente que este tipo de normas resultan de carácter interno para el organismo recaudador y aún cuando puedan ser utilizadas como pautas orientativas no resultan vinculantes para esta juzgadora, corresponde poner de resalto que la invocada instrucción no se encontraba vigente, habiéndose modificado -con vigencia para lo que aquí interesa- por la Instrucción General N° 7/2020 de fecha 24 de septiembre de 2020. Que dicha normativa prevé en su artículo 3.3.2 que "La omisión de impuesto por falta de presentación de declaración jurada prevista en el artículo 45 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, se consuma el día del vencimiento general dispuesto para su presentación y pago"; por lo que el Fisco se ajustó a lo allí dispuesto.

Respecto de la aplicación de la figura del error excusable cabe adelantar que la misma no procede toda vez que para que se configure éste debe ser esencial e inculpable y las razones invocadas por el recurrente no poseen la entidad suficiente para demostrar un accionar diligente que lo llevara a creer razonablemente que su conducta no lesionaría el interés del erario (conf. "Capri Muebles S.R.L." CNACAF Sala II, de fecha 28/4/94). En tal inteligencia quien pretenda exculpar una conducta, que resulta violatoria de los mandatos impuestos por las normas jurídicas, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de aquella, deberá acreditar fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta (CSJN in re "Krill Producciones Gráficas S.R.L." del 8/6/1993, voto de los Dres. Belluscio y Petracchi), circunstancias que no se dan en los presentes autos.

Que de acuerdo con las circunstancias analizadas en el presente decisorio, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada la sanción impuesta en la proporción correspondiente, no habiendo elementos que justifiquen su eximición, ni procede reducción alguna en tanto y en cuanto se aplicó el mínimo fijado por la norma referida, no siendo aplicable al caso la jurisprudencia del fuero comercial que invoca la actora dada la especificidad de la ley de rito fiscal.

IX – Por todo lo expuesto corresponde confirmar parcialmente el aporte solidario determinado con más intereses y la sanción aplicada, en la proporción correspondiente, debiendo el Fisco Nacional practicar la reliquidación correspondiente a tenor de lo decidido en el Considerando V del presente voto. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

La Dra. O’Donnell dijo:

Adhiero al relato de los antecedentes y, en lo sustancial, a la decisión propuesta por la Vocal Instructora en su voto en cuanto a partir de las pruebas aportadas, particularmente el informe pericial contable presentado en sede judicial que adjuntó en copia en este Expediente, confirma –parcialmente- los ajustes notificados en la Resolución recurrida.

Al análisis efectuado sobre dicha prueba, agrego que dicho informe fue elaborado a partir de un monto de bienes, en el país y en el exterior, diferente al adoptado como base imponible en los ajustes notificados en la Resolución recurrida que fue confeccionado a partir de la información suministrada por la Sra. Cwangier a la fiscalización y de la extraída de sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los bienes personales, por lo que asiste razón a la representación fiscal cuando alega que sus conclusiones no pueden ser tomadas como válidas en este Expediente para probar una eventual afectación de su derecho de propiedad.

Considero, sin embargo, que también deben confirmarse los ajustes en la porción de los bienes que, según manifiesta la Sra. Cwangier en su recurso de apelación y en las presentaciones efectuadas en sede administrativa, fueron donados a sus hijas con anterioridad a la vigencia de la ley 27.605 (Consid. V).

Para ello tengo en cuenta que el juez administrativo fundó el ajuste en que la Sra. Cwangier no aportó en dicha instancia prueba sobre las donaciones, en especial documentación de la transferencia de los activos, y con ello no acreditó la fecha en que tuvo lugar la operación invocada, es decir su fecha cierta. Tampoco rindió prueba en este sentido ante este Tribunal.

La única prueba de la existencia de las donaciones, entonces, es la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2020 presentada el 19 de agosto de 2021, en la que en el Rubro “Justificaciones Patrimoniales –Otros conceptos que no justifican aumentos y/o erogaciones patrimoniales” y bajo el concepto “Donaciones y/o disp.. de fondos a bienes a favor de terceros –inc. fideicomisos, trust o sim”, la Sra. Cwangier atribuyó activos por diferentes montos a cada uno de sus cuatro hijos.

Además, al contestar los requerimientos de fiscalización, por ejemplo, el obrante a fs. 98 de las actuaciones administrativas, informó que no había hecho donaciones durante los 180 días anteriores al 18 de diciembre de 2020 (punto 4). Si, en cambio, informó en dicha oportunidad las variaciones en los activos –títulos, acciones y participaciones sociales- que había exteriorizado en su declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2019 en relación a las del período fiscal 2020, por un monto de $156.613.747,73, muy superior al monto de las donaciones (punto 7). Esta última declaración también fue presentada el 19 de agosto de 2021.

Ante dicha información la fiscalización le requirió que aclarara el alcance de las variaciones patrimoniales y en la respuesta que obra a fs. 104 de los mismos antecedentes manifestó que se trataba de disposiciones a favor de sus hijos “…para lo que no se requiere de ninguna documentación más allá de la voluntad de los disponentes por cuanto el objeto de la donación es un bien fungible no registrable, quedando además registrada mediante la cotitularidad de los donatarios”.

Cabe aquí recordar que el art. 1542 del CCyC dispone que “Hay donación cuando una parte se obliga a transferir gratuitamente una cosa a otra, y ésta lo acepta”. Cierto es que, tratándose de cosas muebles, la ley no exige escritura, pero sí exige la prueba de la tradición del objeto donado (art. 1554) que es, precisamente, la prueba ausente en el caso, desde el momento que la Sra. Cwangier no adjuntó ni ante la fiscalización, ni ante ese Tribunal ninguna documentación que acredite haber depositado y/o transferido los activos a sus hijos y con ello,

haberse desapoderado de los mismos que es lo que interesa a los efectos de la aplicación de la ley 27.605.

En efecto, si bien indicó a la fiscalización que registró a sus familiares como cotitulares, tampoco adjuntó dicha documentación, ni constancia expedida por entidad financiera ni solicitó la producción de alguna prueba con la que demostrar que realmente dejó de ser ella la propietaria de los activos, máxime cuando ella misma informó a la fiscalización no haber hecho donaciones en los 180 días anteriores al 18 de diciembre de 2020, fecha de entrada en vigencia de la ley.

Tal circunstancia tampoco pudo ser corroborada a través de los hijos, beneficiarios de las donaciones, ya que, surge acreditado en las actuaciones administrativas, que éstos no presentaron las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias en el mismo período fiscal.

Así, no existe ninguna prueba sobre la efectiva donación de los activos a los hijos, mas que las simples variaciones patrimoniales entre un ejercicio y otro declaradas por la Sra. Cwangier en el impuesto a las ganancias, ni de la fecha en que se llevó a cabo dicha operatoria que, vale recalcarlo, en el caso es fundamental en orden a determinar la conformación de la base imponible del aporte reglado en la ley 27.605 al 18 de diciembre de 2020.

En este sentido, debe recordarse que el criterio de la Cámara que ejerce de alzada de este Tribunal es que por aplicación de los arts. 12 de la ley 19.549 y 377 del CPCC, es el contribuyente el que debe acreditar los extremos que invoca en su defensa, ya que "…la prueba constituye la actividad procesal encargada de producir el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos y supone un imperativo del propio interés del litigante quien, a su vez, corre el riesgo de obtener una decisión desfavorable en el caso de adoptar una actitud omisiva (Fallos 315:2555)" –conf. "Chalom, Alberto", sentencia del 25.3.2014, entre muchos otros.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N° 28/24, tanto en cuanto al capital, como los intereses resarcitorios que se devengan en forma automática por la demora en el cumplimiento debido de la obligación (art. 37, ley 11.683) y la sanción aplicados en dicho acto, con costas.

El Dr. Martín dijo:

1. Que adhiero a la descripción de hechos que hiciera la Dra. O´Donnell en su voto, como así también a la argumentación y decisión que adopta.

2. A mayor abundamiento señalo que a mi entender resulta contundente la contradictoria comparación entre las explicaciones que da la recurrente a lo largo del expediente y sus antecedentes administrativos frente a la documentación que respaldan sus declaraciones juradas presentadas ante el Organismo Recaudador.

3. No existe debate en torno de las participaciones societarias existentes en las declaraciones juradas de los Impuestos a las Ganancias y Bienes Personales 2019, tampoco que dichas participaciones continúan existiendo al cierre del período fiscal 2020. Solo que la Sra. CWANGIER intenta decir que parte de ellas ya no le pertenecían como consecuencia de una supuesta donación a sus hijos. Sin embargo, en el formulario 711 Versión 2300 período fiscal 2020 (fs 73 aa), donde debería estar plasmado dicho otorgamiento, solo lucen seis renglones de los cuales cuatro corresponden a los hijos por sumas de $ 1.944.620,17; $ 1.944.620,17; $ 944.620,17 y $ 944.620,17, respectivamente. Todo ello hace un total de $ 5.778.480,68, monto que dista con impertinencia de los $ 143.821.584,88 nominales que manifiesta haber disminuido su patrimonio, sin explicar las razones de la diferencia, los destinatarios y el tipo de bienes involucrados. Además, dicha disminución no implica "por default", donaciones irreversibles, sino que pueden deberse a otras razones, que también debieron haberse explicado. Las donaciones parecieran

sustentarse en una simple comparación numérica entre el inicio y el cierre del ejercicio.

4. A todo ello, se agrega la falta de fecha cierta, ya no como una cuestión formal, sino en cuanto a que las donaciones realizadas entre el 18/12/2020 y el 31/12/2020, también deberían formar parte de la base del Aporte solidario. Ello resalta la importancia de la trazabilidad de las supuestas donaciones, cuestión muy lejana de haberse acreditado en las actuaciones.

5. Por último, cabe dejar constancia que tampoco resulta consistente la argumentación utilizada en torno de las participaciones societarias y el valor que se pretende tomar como base, ya que, si se sumaran a ellas los demás bienes involucrados, también resultaba sujeta al Aporte Solidario, comportamiento que no estuvo presente.

Del resultado de la votación que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución determinativa en todas sus partes, con costas.

Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 1.942.424 (pesos un millón novecientos cuarenta y dos mil cuatrocientos veinticuatro) equivalente a 24,08 (veinticuatro con 8/100) UMA, y por el patrocinio letrado $4.856.060 (pesos cuatro millones ochocientos cincuenta y seis mil sesenta) equivalente a 60,20 (sesenta con 20/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida respecto, todo ello conforme Ley 27.423, Resolución SGA Nº 2996/2025 (28/11/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen IVA.

Regístrese y notifíquese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.11 10:15:18 -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: 2025.12.11 11:55:37 -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: 2025.12.12 12:28:34 -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: 2025.12.12 12:28:35 -03:00