República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-26433886-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 13 de Marzo de 2026

Referencia: SENTENCIA Expediente Electrónico EX-2025-101241188- -APN-SGAI#TFN "MEADE CARLOS ALFREDO"

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2025-101241188- -APN-SGAI#TFN caratulado “MEADE CARLOS ALFREDO s/ recurso de apelación”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2025-101224981-APN-SGAI#TFN Carlos Alfredo Meade interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 110/2025 (DV RRCO) de fecha 22 de agosto de 2025 dictada por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Córdoba de ARCA, por la cual se determinó su obligación frente al Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia -ley N° 27.605- (en adelante, el ASE) y se lo intimó a ingresar la suma de $23.875.147,87 por dicho concepto con más el importe de $ 69.956.570,78 por intereses resarcitorios. Asimismo, se dejó en reserva la aplicación de sanciones según el Régimen Penal tributario -ley N° 27.430-.

Sostiene que el monto de deuda determinado en concepto de ASE es legalmente improcedente, al tratarse de una acreencia carente de sustento legal y constitucional. Considera que, conforme se desprende de los antecedentes parlamentarios y de la propia ley, el ASE no es un impuesto y asegura que el Poder Legislativo carece de facultades constitucionales para crear la ilegal exacción (no tributaria) denominada Aporte Solidario. Afirma que se trata de un recurso del Tesoro Nacional consistente en una exacción patrimonial coactiva de naturaleza no tributaria, en razón de que la norma se refiere al recurso creado como “aporte”. Ello así, hace referencia al debate parlamentario para fundamentar su postura.

Invoca jurisprudencia del Máximo Tribunal sobre interpretación de las normas para advertir que el acierto o el error en que hubiese incurrido el legislador en la adopción de su propósito explícito no pueden ser revisados por los Tribunales.

Advierte que esta exacción patrimonial coactiva dispuesta por ley, de naturaleza no tributaria, carece en el texto

mismo de la norma de toda mención a su sustento normativo constitucional y que la única referencia dogmática que se puede encontrar es al principio constitucional de solidaridad, pero asegura que la Constitución Nacional no menciona a dicho principio, ya que sólo alude a la solidaridad en el art. 102 y no como valor, sino como responsabilidad 'solidaria' de los Ministros respecto de los actos acordados con sus colegas y en el art. 75, inc. 2-, en materia de coparticipación impositiva al referirse a que "*la distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas…será equitativa, solidaria…*".

Agrega que el Poder Ejecutivo Nacional no sólo acompañó y fomentó públicamente el Proyecto de ley, sino que la promulgó sin observación alguna mediante el Decreto N° 1024/2020 y la reglamentó, respetando íntegramente su carácter de "Aporte Solidario" a través del Decreto N° 42/2021 y menciona otras interpretaciones dadas por otros organismos dependientes del Poder Ejecutivo Nacional sobre la naturaleza no tributaria del ASE.

Ante lo cual, concluye en que ninguna norma constitucional habilita al Congreso a crear una exacción patrimonial coactiva de naturaleza no tributaria en razón de que la misma no impone un comportamiento solidario, sin que la figura del aporte resulte comprendida por las exigencias patrimoniales previstas en los arts. 4° y 17 de la Constitución Nacional al considerarla una novedosa exigencia patrimonial coactiva *sui generis*, con finalidad pública, impuesta por ley. Ello así, describe al ASE como una confiscación inconstitucional y excluida del orden jurídico de la República, al ser claramente un despojo e insiste en que el ASE constituye una peligrosa tentativa de apoderamiento por el Estado de los bienes de los ciudadanos, sin mediar sentencia fundada en ley y sin indemnización alguna, sin implicar una limitación a la propiedad, dado que ella sólo puede provenir de una disposición lícita, con plena juridicidad, en tanto que la confiscación está siempre fuera del orden jurídico debido, sin que la emergencia pública existente al momento de su sanción habilite a vulnerar la Constitución Nacional.

En subsidio, asegura que el organismo fiscal efectuó una errónea interpretación de la letra de la ley y expone los hechos relevantes para la causa. Menciona que mediante Escritura Nº 14.349 labrada en la Ciudad de Panamá, se protocolizó el Acta Fundacional de la Fundación de Interés Privado denominada Fundación Valles del Centro, de carácter irrevocable y que el día 06/12/2019, mediante Escritura Nº 14.683, se protocolizó su Reglamento. Indica que el patrimonio de la Fundación está constituido por las acciones de la Sociedad Anónima Guzan Holding Limited, siendo los aportantes María de las Mercedes Meade (4.672 acciones), María Elena Meade (2.291 acciones) y él mismo (2.382 acciones). Continúa explicando que, conforme el reglamento, una vez efectuado el efectivo traspaso o transferencia de los bienes aportados, los mismos constituyen un patrimonio separado de los bienes personales de cada aportante, y no formarán parte de su masa personal y serán únicamente de la Fundación. Agrega que se designó Protector al Sr. Mauricio Armando y como Beneficiarios a Félix Agustín Dahan Meade, Juan Martín Dahan, José Ignacio Dahan y María de las Mercedes Dahan (tras el fallecimiento de María de las Mercedes Meade) y María Eugenia Arias Meade y Jorge Andrés Arias Meade (tras el fallecimiento de María Elena Meade) y Félix Agustín Meade, Juan Martín Dahan, José Ignacio Dahan, María de las Mercedes Dahan, María Eugenia Arias Meade y Jorge Andrés Arias Meade, tras su fallecimiento.

Sostiene que, en su caso, los bienes –acciones- fueron aportados efectivamente al patrimonio de un tercero, la Fundación, en forma irrevocable, en diciembre de 2019, por lo que no eran sus bienes al 18/12/2020 como consigna la ley, ya que se debían declarar *como propios* los bienes aportados a dichos entes, en tanto fueran parte de *"sus bienes"* al 18 de diciembre de 2020, lo que apunta podría llegar a suceder en algunos supuestos de trust, fideicomisos o fundaciones revocables, lo que dependerá de cada contrato y de la legislación bajo la cual se suscribieron. Asegura que en el caso de aportes a fundaciones irrevocables no existe, ni fáctica ni legalmente, ninguna participación del aportante en las mismas, resultando arbitraria la interpretación efectuada en la resolución apelada, la que apunta a que no trató los fundamentos esgrimidos al contestar la vista, ya que solo se limitó a incluir en la base imponible del Aporte Solidario bienes que no formaban parte de su patrimonio desde

más de un año antes del dictado de la ley. Repara en que no hay dudas sobre la existencia de la Fundación bajo la legislación precitada, de su carácter de irrevocable y de los roles atribuidos a cada uno de los sujetos involucrados, sin que el organismo fiscal haya formulado objeción ni observación alguna a su respecto, por lo que entiende que se está desconociendo la legislación aplicable al pretender gravar como parte de su patrimonio al 18/12/2020 bienes que integraban el patrimonio de la Fundación Valles del Centro desde diciembre de 2019, en contradicción al derecho de propiedad, a los principios de legalidad y capacidad contributiva.

Por último, como tercer agravio, sólo para el caso que se entienda que no hay un error de interpretación por parte del organismo fiscal, plantea, por los motivos ya desarrollados, la inconstitucionalidad del art. 3º de la ley 27.605 y del art. 2º del decreto 42/2021, lo que expresa será oportunamente reiterado ante una eventual actuación ante el Poder Judicial.

Ofrece prueba documental y por los argumentos desarrollados peticiona que se dicte sentencia revocando la resolución recurrida en todos sus términos, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que por IF-2025-122699221-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso conferido en autos.

Hace saber que en virtud de la fiscalización practicada se detectó que el Sr. Meade no había considerado dentro de la base de cálculo el aporte de 2.382 acciones correspondientes al 23,82% del capital de la sociedad Guzan Holding Limited, constituida en las Islas Vírgenes Británicas, valuadas en USD 6.757.933,55 -los que valuados en pesos al tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina al 18/12/2020 ($82,64), equivalían a $558.475.628,35-, a la Fundación de interés privado denominada “Fundación Valles del Centro”, constituida en la República de Panamá, efectuado en el mes de diciembre de 2019, con las cuales el patrimonio total se incrementó de $41.901.410,23 (s/valuación efectuada por el recurrente al 18/12/2020 en la declaración jurada informativa rectificativa N° 2 presentada el 08/10/2024) a $600.377.038,59, superando el mínimo alcanzado.

Manifiesta que, no obstante las sucesivas presentaciones de declaraciones juradas informativas realizadas por el actor, fuera de término y en el transcurso de la fiscalización, en las mismas no se verificó incorporado el aporte a la fundación de interés privado.

Expone el marco normativo aplicable y en cuanto a la naturaleza jurídica del ASE, afirma que constituye una de las contribuciones previstas en el art 4° de la Constitución Nacional, siendo uno de los recursos de los que dispone el Estado para hacer frente a los gastos de la Nación, los que sufrieron impacto por un hecho sin precedentes en la historia moderna, como fue la pandemia producida por el Covid-19 y la propagación de tal enfermedad.

Considera que el aporte solidario fue dispuesto por el Poder Legislativo, el que estableció todos sus elementos esenciales del hecho alcanzado, por lo que un pronunciamiento judicial en contra de su validez implicaría un quebrantamiento del principio de división de poderes, lo que conduce a la desestimación de cualquier argumento que intente postular una afectación al derecho de propiedad y demás principios constitucionales.

Señala que la ley Nº 27.605 en su art. 3º estableció que *“Para los sujetos alcanzados en virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2° de la presente ley, la base de determinación allí mencionada se calculará incluyendo 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”*, mientras que su decreto reglamentario Nº 42/2021, en su art. 2º preceptuó: *“A los fines de lo dispuesto en el artículo 3º de la*

Ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia Nº 27.605, los sujetos deberán declarar como propios e incluir en la base de determinación del aporte, los bienes aportados a las estructuras allí previstas, por un porcentaje equivalente al de su participación en estas."

Destaca, como trae a colación el acto apelado y refiere el recurrente, que el 12/02/2021 la Dirección Nacional de Impuestos emitió el informe IF-2021-12849643-APN-DNI#MEC, relativo a la reunión de la que participaron diversos funcionarios del Ministerio de Economía y representantes de Entidades Profesionales, a través del cual se manifestó la posición oficial respecto a que *"el artículo 3° de la ley no exceptúa de su marco de aplicación a los 'trust irrevocables' por lo que éstos quedan comprendidos dentro de su alcance, debiendo declararse como propios e incluir en la base de determinación del aporte, los bienes aportados a esa estructura, por un porcentaje equivalente al de su participación al 18/12/20"*.

Alega que más allá de las explicaciones vertidas acerca del funcionamiento, las partes involucradas, etc. relativas a la fundación de interés privado en cuestión, la citada normativa menciona que los aportes a dicha estructura deben ser declarados por el contribuyente en el Aporte, sin efectuar distinción alguna respecto de la condición de revocable o no del trust, fideicomiso y/o fundación de interés privado o respecto de si el aportante es o no beneficiario, en el sentido que se pretende. No obstante lo cual, consigna que más allá de sus manifestaciones y de lo consignado en la cláusula vigésima sexta del Acta Fundacional, el actor no demostró que la fundación materializada en el contrato que se aportó constituya, efectivamente, una de tipo "irrevocable", debido a que del análisis del contrato en cuestión, se desprende que se trata de un mero mandato de administración de bienes que directa o indirectamente el Sr. Meade controla o puede controlar y/o beneficiarse. A lo que añade que el recurrente no explicó ni acreditó de qué manera se vincula con el Fundador y único miembro del Consejo (Xpg Group S.A.), ni tampoco con el Protector inicial designado (Mauricio Armando), ni cuáles fueron los motivos de su elección y designación, lo que argumenta basta para considerar que les habría confiado la administración de su tenencia accionaria en la sociedad Guzan Holding Limited, la cual "constituía" la mayor parte de su patrimonio.

Pone de resalto que, según el contrato, "Cualquiera de los aportantes -entre ellos el recurrente-, de manera unilateral y sin necesidad de consentimiento de los restantes, solo con un simple aviso, sea por carta, como correo electrónico o fax, podrá remover al "Protector Inicial" y designar a otro", conforme el art. 3° del Reglamento.

Concluye en que las normas e interpretaciones que introduce el actor, no son de aplicación al presente caso, dado que a la luz de la redacción del art. 3° de la ley N° 27.605, la condición es que la "Fundación" exista a la entrada en vigencia de la ley, independientemente del carácter revocable o no, por lo que los aportes a la Fundación se deben incluir en la base de determinación del ASE, por un porcentaje equivalente al de su participación al 18/12/2020.

Destaca que el actor no se agravia sobre la liquidación de los intereses resarcitorios contenida en el

acto apelado, los que fueron calculados según el art. 37 de la ley de procedimiento fiscal y deben ser confirmados en razón de que el Aporte no fue declarado ni ingresado integralmente en debido tiempo y forma.

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

III.- Que por PV-2026-11363913-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y por IF-2026-25735852-APN-VOCXII#TFN pasan a sentencia, sin que el recurrente haya ofrecido prueba alguna.

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

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

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

V.- Que las presentes actuaciones tienen su origen en la fiscalización llevada a cabo al contribuyente respecto del Aporte Solidario y Extraordinario, al haberse detectado que el Sr. Meade omitió presentar la declaración jurada respectiva por entender que la totalidad de los bienes de su propiedad no alcanzaban los $200.000.000, por lo que el mismo entendía que no se encontraba dentro de los sujetos pasivos de ASE y que por lo tanto no correspondía la presentación y pago de la declaración jurada (act. adm., RE-2025-122692132-APN-DTD#JGM, Informe Final de Inspección, fs. 455/463).

En el marco de la fiscalización se detectó que ello se debía a no considerar dentro de la base de cálculo el aporte de 2.382 acciones correspondientes al 23,82% del capital de la sociedad Guzan Holding Limited, constituida en las Islas Vírgenes Británicas, valuadas en USD6.757.933,55, los que convertidos a pesos al tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina al 18/12/2020 ($82,64), equivalían a $558.475.628,35-, a la Fundación de interés privado denominada “Fundación Valles del Centro”, constituida en la República de Panamá, efectuado en el mes de diciembre de 2019, con las cuales el patrimonio total de $41.901.410,23 (s/valuación efectuada por el recurrente al 18/12/2020 en la declaración jurada informativa rectificativa N° 2 presentada el 08/10/2024) ascendió en rigor a $600.377.038,59, superando el mínimo alcanzado.

Que el Sr. Meade se encuentra inscripto en la actividad de “servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados”, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año.

Que el personal actuante verificó la documentación aportada, entra la que se encuentra: el Acta fundacional de la Fundación de interés privado denominada “Fundación Valles del Centro”, su Reglamento, el detalle de los Bienes aportados consistentes en la transferencia de las acciones de la sociedad Guzan Holding Limited, constituida en las Islas Vírgenes Británicas, a la Fundación Valles del Centro junto con la planilla con el detalle valorizado al

18/12/2020 y los extractos/resúmenes de las cuentas incluidas en la citada planilla.

Se analizó en particular la Escritura Nº 14.349 del 02/12/2019, de la ciudad de Panamá, mediante la cual… "se protocoliza "ACTA FUNDACIONAL" de la Fundación de Interés Privado denominada "FUNDACIÓN VALLES DEL CENTRO" y la Escritura Nº 14.683 del 06/12/2019, de la ciudad de Panamá, mediante la cual "Se protocoliza "REGLAMENTO" de la Fundación de Interés Privado denominada "FUNDACIÓN VALLES DEL CENTRO". Allí se estableció que: "*El patrimonio de La Fundación estará constituido por las acciones de la sociedad anónima GUZAN HOLDING LIMITED, constituida en las Islas Vírgenes Británicas, …"* y que *"Los aportes al patrimonio de la Fundación lo efectuarán las personas que a continuación detallamos: … 1. CARLOS ALFREDO MEADE, …aporta a la fundación la cantidad de dos mil trescientos ochenta y dos (2.382) acciones del capital de la sociedad GUZAN HOLDING LIMITED.*"

De ello se comprobó que la participación de Carlos Alfredo MEADE -23,82%- asecendía a dólares estadounidenses 6.757.933,55, los que valuados en pesos al tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina al 18/12/2020 (82,64) era de $558.475.628,35.

Durante la fiscalización, mediante Presentación Digital N° 202300984044 el actor informó que procedió a la presentación de la declaración jurada informativa -F.1556- del Aporte Solidario el 02/08/2023, la cual adjuntó expresando que: "*...no corresponde la presentación de la declaración jurada del "Aporte Solidario", debido a que mis bienes al 18/12/2020, valuados según lo dispuesto por la Ley 27605 y sus normas complementarias, no superan el valor de $200.000.000 (doscientos millones de pesos)*". Con posterioridad, a través de Presentación Digital N° 202400903882 del 25/07/2024, proveyó formulario F. 1556, declaración jurada informativa rectificativa N° 1 presentada en igual fecha y luego con la Presentación Digital N° 202401319552 del 08/10/2024 aportó la declaración jurada informativa rectificativa N° 2 presentada en igual fecha incluyendo dos inmuebles que no habían sido informados con anterioridad, sin que en ninguna de ellos se verifique incorporado el aporte a la Fundación de interés privado "Valles del Centro".

Que con la documental que integra las actuaciones administrativas, provista por el recurrente y la información disponible en los registros informáticos del ente fiscal, permitieron arribar a la conclusión de que el Sr. Meade se encontraba obligado a declarar e ingresar el Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia, en razón de que se verificó que la sumatoria de los valores correspondiente a la totalidad de los bienes computables supera el monto indicado por la normativa legal, por lo que se procedió a liquidar el ASE adeudado.

VI.- Que corresponde establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

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

Que en primer lugar el recurrente dirige sus agravios a cuestionar la constitucionalidad del aporte al esgrimir que el mismo no posee naturaleza tributaria, y que su ingreso resulta contrario a pautas constitucionales al no encontrar sustento en la Constitución Nacional, a lo que cabe recordar lo dispuesto en el art. 185 de la ley de procedimiento fiscal. Sin perjuicio de lo cual, y no obstante la denominación dada en la ley Nº 27.605, la Corte Suprema de Justicia de la Nación manifestó que "los precedentes de esta Corte sostienen que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o

financiero, apreciando si estas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos: 150:89), ya que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301, 314:1293 y, más recientemente, en Fallos: 329:2152)".

VII.- Que a continuación critica el proceder fiscal y cuestiona la conformación de la base imponible del ASE, en razón que ello resulta concluyente para definir su condición de sujeto alcanzado por el aporte debido a que el actor se agravia que el Fisco incluyó en la base de cálculo su participación del 23,82% en el capital (2.382 acciones) de la sociedad Guzan Holding Limited, constituida en las Islas Vírgenes Británicas, valuadas en USD6.757.933,55; los que según él fueron aportados de manera irrevocable para la constitución de la Fundación de Interés Privado denominada "Fundación Valles del Centro" con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley N° 27.605, cuando al 18/12/2020 los activos aportados a tal efecto ya no formaban parte de su patrimonio. Por su parte, el Fisco Nacional sostiene que por aplicación al caso las previsiones contenidas en el art. 3° de la ley N° 27.605 y el art. 2 del Decreto Reglamentario 42/2021 procede la inclusión de tales bienes a la base imponible del aporte en tanto la norma no distingue entre revocables o irrevocables.

Que a los efectos de dilucidar la cuestión sometida resulta necesario indagar si la transferencia de acciones realizada por el aquí recurrente implicó un real desapoderamiento de los bienes aportados, en razón de que de ello depende si debe ingresar el ASE al no encontrarse controvertidos los demás aspectos apuntados por las partes en cuanto a la existencia de la sociedad Guzan Holding Limited, el aporte de acciones realizado y la creación de la Fundación.

Que en autos se encuentran agregadas copias del Acta Fundacional de la Fundación de Interés Privado denominada "Fundación Valles del Centro" y de su Reglamento, de fecha 2 y 6 de diciembre de 2019, respectivamente, y suscriptas bajo la legislación de la República de Panamá (act. adm., RE-2025-122692132-APN-DTD#JGM, fs.17/28). Se desprende que la sociedad XPG Group S.A., sociedad panameña, actuó como Fundador, luego se detalla la conformación de su patrimonio inicial integrado por diez mil dólares (u$s 10.000) y se establece que el Consejo es su órgano supremo y delimitan sus funciones, conforme las cláusulas segunda y tercera. En la cláusula quinta se dispone que el agente residente es Ramírez Asociados y Abogados y según la disposición sexta sus fines consisten en velar por el bienestar de los beneficiarios, así como por el mantenimiento general de los beneficiarios designados en el reglamento. Se establece que en adición a los beneficiarios, la fundación puede beneficiar a otras personas naturales o jurídicas o instituciones de cualquier naturaleza. Se agrega que para lograr sus fines, está facultada para preservar, administrar e invertir sus bienes (inmuebles, muebles, valores, títulos, documentos negociables, cuentas bancarias, participaciones en otras entidades) y llevar a cabo todas las transacciones legales y negocios lícitos que sean conducentes a dichos fines. En la cláusula séptima con relación a los beneficiarios se acordó que inicialmente el Fundador y en su ausencia el Consejo mediante el Reglamento designen y determinen lo referente a los mismos, debiendo preverse allí también lo ateniente a la distribución del patrimonio y el producto de éste. Se aclara también que los beneficiarios no son dueños, ni acreedores de la Fundación, pudiendo hacer valer únicamente los derechos que emergen del Acta Fundacional, del Reglamento o de acuerdos del Consejo. A continuación se establece la duración de la Fundación y las pautas para su disolución y liquidación, preceptuando que después de haberse pagado las deudas u obligaciones, la liquidación procederá de acuerdo a lo establecido respecto de los beneficiarios nombrados en el Reglamento, y demás cuestiones que hacen a su funcionamiento.

Sobre el Protector se indica que tendrá el control absoluto de la Fundación y tomará todas las decisiones de la misma, por lo que el Consejo Fundacional debe cumplir sus instrucciones.

Que por la cláusula vigésima sexta se dispuso que la fundación creada es de carácter irrevocable, en el sentido que ninguno de sus órganos podrán revocarla, hasta que se cumpla con lo dispuesto en el Reglamento en cuanto a su patrimonio y beneficios, y una vez cumplido se procederá a la disolución y liquidación.

Que en el Reglamento por su artículo primero dispuso que el patrimonio de la Fundación está constituido por las acciones de la sociedad anónima Guzan Holding Limited, constituida en las Islas Vírgenes Británicas y los aportantes son: las Sras. María de las Mercedes Meade (4.672 acciones), María Elena Meade (2.291 acciones) y el Sr. Carlos Alfredo Meade (2.382 acciones). Allí se estableció que los bienes aportados constituyen un patrimonio separado de los bienes personales de cada uno, por lo que el mismo se formalizará una vez que realicen el traspaso a la referida fundación. Se aclaró que una vez efectuado el traspaso o transferencia de los bienes de los aportantes a la fundación, los mismos no formaran parte de su masa personal y serán únicamente de la Fundación.

Luego la segunda cláusula dice que tras el fallecimiento de unos de los aportantes de la Fundación se designan como primeros beneficiarios a las siguientes personas: a Félix Agustín Dahan Meade, Juan Martín Dahan, José Ignacio Dahan y María de las Mercedes Dahan tras el fallecimiento de María de las Mercedes Meade y María Eugenia Arias Meade y Jorge Andrés Arias Meade tras el fallecimiento de María Elena Meade y Félix Agustín Meade, Juan Martín Dahan, José Ignacio Dahan, María de las Mercedes Dahan, María Eugenia Arias Meade y Jorge Andrés Arias Meade, tras el fallecimiento de Carlos Alfredo Meade.

En su artículo tercero se designó como Protector Inicial al Sr. Mauricio Armando, quien tiene la potestad exclusiva de aprobar o rechazar todos los actos del Consejo, y la potestad exclusiva de darle instrucciones al mismo para que este apruebe o realice los actos que se le instruyan. Se enfatiza que el Consejo Fundacional no puede actuar sin la autorización previa y por escrito del Protector Inicial. A renglón seguido se estipuló que cualquiera de los aportantes, de forma unilateral y sin necesitar el consentimiento de los demás, con un aviso simple, por carta, email o fax, podrá remover al Protector y designar otro.

Que conforme lo expuesto, resulta de vital importancia efectuar una precisa interpretación de los términos de los documentos referenciados en los párrafos precedentes, en razón de que dado sus expresiones el Sr. Meade no incluyó en la base de cálculo del ASE el valor de las acciones que poseía en la firma Guzan Holding Limited, cuando en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2019 declaró en el cuadro de Justificación Patrimonial un importe de $63.719.697,98 en concepto de “Constitución Fundación Valles del Centro”, sin que continúe declarando dicho rubro en el activo expuesto al 31/12/2019 y sin que tampoco surja el mismo de las declaraciones informativas de ASE presentadas durante la fiscalización.

Que el principal argumento del actor reside en sostener que los bienes, es decir las acciones, fueron aportados efectivamente al patrimonio de la Fundación, en forma irrevocable, sin embargo en el Reglamento se indicó que la Fundación es la que reviste dicho carácter irrevocable al no poder ser disuelta y liquidada salvo cumplimiento de sus fines allí plasmados, y si bien se asentó que los bienes de los aportantes a la Fundación no formarán parte de su masa personal y serán únicamente de la entidad, también los aportantes por decisión propia y sin contar con la aprobación de los restantes pueden remover al Protector y designar otro, lo que permite al aportante en cuestión ejercer de manera indirecta injerencia en el cumplimiento de sus fines y gestión económica, dado la importancia que posee la figura del Protector debido a las funciones cuyo ejercicio fueron reconocidas en el Reglamento.

Ello pone de relieve que la intervención de los aportantes no está limitada al aporte inicial efectuado y permite entrever una vinculación con los bienes entregados.

Lo expuesto, torna razonable el criterio fiscal plasmado en el acto apelado en razón de que el Sr. Meade posee influencia sobre la gestión patrimonial de la Fundación al gozar de la facultad de remover y designar al Protector, por lo que se torna razonable que deba incluirse en la base de cálculo del ASE los bienes aportados, al no haberse acreditado en autos un total y definitivo desapoderamiento como invoca.

Que ello así, como se sostiene en el acto recurrido, resulta de aplicación lo establecido en el art. 3° de la ley N° 27.605 al disponer expresamente -en lo que aquí interesa-, que la base de determinación del aporte solidario debe calculará incluyendo los aportes a fundaciones de interés privado, lo que se complementa con lo fijado en el art. 2 del Decreto Reglamentario N° 42/2021.

Que dicho art. 2° del Decreto citado dispone que “A los fines de lo dispuesto en el art. 3° de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia N° 27.605, los sujetos deberán declarar como propios e incluir en la base de determinación del aporte, los bienes aportados a las estructuras allí previstas, por un porcentaje equivalente al de su participación en estas. A esos efectos deberán considerarse las participaciones indirectas a que alude la norma legal, hasta el tercer grado, inclusive”.

Que por lo tanto, en el presente caso se cumple la condición exigida por la norma de que el contribuyente tenga una “participación”, al conservar poder de decisión sobre la Fundación al poseer la capacidad de nombrar y remover al Protector, por lo que la sola instrumentación de la Fundación no conllevó al desapoderamiento definitivo de los bienes destinados a su constitución.

Por lo tanto, a tenor de lo expuesto, cabe concluir que los bienes en las condiciones que se han verificado integran la base de cálculo del ASE.

Que por último, cabe hacer notar que el recurrente no opuso reparos a la liquidación efectuada por el ente fiscal a los efectos de arribar al monto a ingresar, sin oponer reparos con sustento en el principio de confiscatoriedad, por lo que la liquidación realizada se ajusta a las pautas pertinentes previstas en la ley N° 27.605.

VIII.- Que teniendo en cuenta que los intereses resarcitorios constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que incurrió el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA el DGI, 01/06/2000), al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) cabe disponer su confirmación.

IX.- Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiero al voto del Vocal Instructor en tanto confirma el aporte determinado en el acto apelado, con más intereses resarcitorios y se imponen las costas a cargo de la parte vencida. Ello por cuanto, de la reseña efectuada en dicho voto ha quedado evidenciado que el recurrente conserva directa o indirectamente el control sobre el patrimonio cedido a la fundación y que, a tenor de lo establecido en la Ley 27.605 y su Decreto Reglamentario N° 42/2021, debió incluir para la determinación del aporte los bienes transferidos a la fundación en cuestión.

II.- No obstante ello, a mayor abundamiento, considero pertinente hacer algunas precisiones adicionales.

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).

Ello así, 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. 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.

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 …”.

En tal sentido, cabe recordar que “el deber de tributar se encuentra fundado en sólidas bases de naturaleza ética y en principios sociales, jurídicos y políticos, en virtud de los cuales no parece discutible que quienes se encuentran en relación con ciertas manifestaciones de capacidad contributiva elegidas por el legislador, deban respetar el pago de determinados gravámenes; pero a ese deber de tributar le corresponde un correlativo derecho del Fisco a recaudar, derecho que encuentra su límite en la definitiva configuración del hecho imponible, esto es, en la efectiva exteriorización de la capacidad contributiva” (Fallos: 306:1970; 344:1887). En tal sentido “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por ley para el sostenimiento de los servicios públicos” (art. XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre) y con mayor justificación en este caso dado la particular situación que se dió con la pandemia que se tradujo en la declaración del estado de emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social.

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

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

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

las PyMES para sostener el empleo, para estudiantes, mejora de condiciones habitacionales y producción de energía por ser de interés público nacional.

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

Por todo ello, corresponde admitir el criterio fiscal plasmado en el acto apelado en autos.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto del Vocal Instructor.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

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

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 2.008.338 (pesos dos millones ocho mil trescientos treinta y ocho) equivalente a 22,35 (veintidós con 35/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $ 5.020.846 (pesos cinco millones veinte mil ochocientos cuarenta y seis) equivalente a 55,86 (cincuenta y cinco con 86/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- 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 en autos, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423 y la Acordada N° 2/26 (03/03/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.13 13:41:49 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.13 15:42:47 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.13 16:29:55 -03:00

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.03.13 16:29:57 -03:00