República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número: IF-2026-68099721-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 14 de Julio de 2026

Referencia: EX-2026-15786653- -APN-SGAI#TFN;MARTINEZ JOSE LUIS; 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-2026-15786653- -APN-SGAI#TFN, caratulado “MARTINEZ JOSE LUIS s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que mediante RE-2026-15781294-APN-SGAI#TFN, el Sr. José Luis Martinez interpuso recurso de apelación contra la resolución dictada el 30 de diciembre de 2025 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Centro II de la ARCA, por la que se determinó de oficio su obligación 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 omitido.

Explica los procedimientos llevados adelante por el Fisco Nacional antes de concluir en la determinación de oficio apelada. Manifiesta que interpuso una acción declarativa de inconstitucionalidad contra el Fisco Nacional que tramitaba por ante el fuero Contencioso Administrativo Federal, bajo los autos “MARTINEZ, JOSE LUIS c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO” (CAF 9158/2021) y que la misma fue rechazada por la Justicia por no cumplirse los requisitos exigidos para la procedencia de una acción declarativa de inconstitucionalidad.

Destaca que, el organismo recaudador incorpora fundamentos tendientes a rebatir argumentos que no fueron articulados por su parte en el descargo. Realiza una reseña normativa, analizando quienes son los sujetos alcanzados por el aporte solidario y luego se refiere al criterio de residencia que surge de la misma. Al respecto, destaca la remisión que hace la misma a la ley de impuesto a las ganancias, más precisamente a su art. 117 y cita también los arts. 120 y 122 de la mencionada ley. Expone también la valuación de los bienes, destacando que resulta determinante a fines de evaluar si un sujeto se encuentra alcanzado por el impuesto.

Se refiere a su caso en particular señalando que, luego de varios viajes a la República del Paraguay, en diciembre

de 2019 decidió establecer el asiento principal de su residencia y sus negocios en dicho país. Explica que a principios del mes de diciembre de 2019, fue comunicado el cambio de domicilio real a las autoridades argentinas (RENAPER), organismo que procedió a registrar el nuevo domicilio en su DNI con fecha 9/12/2019. Continua relatando que solicitó una constancia de residencia en Asunción del Paraguay que requirió la constatación de la Policía Nacional de la Republica de Paraguay, así como la comparecencia y testimonio de dos testigos que dieron fe del nuevo domicilio constituido en el exterior. La "Constancia de Vida y Residencia" fue emitida con fecha 27/12/2019 y refrendada en el mes de mayo 2021. De este modo meses más tarde, obtendría su residencia permanente, así como su identificación tributaria, su cuenta bancaria en el Banco Atlas de Paraguay y firmaría su primer contrato laboral.

En lo que respecta a los trámites en Argentina señala que con fecha 20/12/2019 se dio de baja en el Impuesto sobre los Bienes Personales, designando a un responsable sustituto a fin de ingresar dicho impuesto en los períodos fiscales siguientes por los bienes que dejaba en el país. En el mes de octubre de 2020, y habiendo ya cerrado el acuerdo laboral con una empresa de Paraguay, a la que hoy le presta sus servicios profesionales, concluyó los trámites de baja de los impuestos que alcanzaban su actividad en el país (IVA, Impuesto a las Ganancias y Régimen Nacional de Autónomos). Y finalmente con fecha 28/10/2020, obtuvo la admisión permanente en Paraguay, circunstancia que fue comunicada a la AFIP de forma inmediata y registrada por el organismo fiscal.

Agrega que con fecha 16/11/2020, suscribió un contrato con la firma CorAr Internacional S.A., compañía constituida bajo las leyes de la República del Paraguay, asumiendo el cargo de responsable del área de auditoría informática. También señala que ha tramitado su cédula de identidad en el exterior y se encuentra inscripto ante la autoridad tributaria de la República del Paraguay habiendo obtenido el RUC ante la Subsecretaría de Estado de Tributaciónde la República de dicho país con fecha 4/11/2020. Ambas constancias, junto con el “Certificado de cumplimiento tributario” (libre deuda impositivo) con fecha 24/05/2021.

Destaca que el propio Fisco Nacional reconoce que el Sr. Martínez perdió su residencia permanente el 28/10/2020 y que si bien con posterioridad a la pérdida de la residencia fiscal, mi mandante debió viajar a la Argentina para efectuar determinados trámites personales, dicha estadía no se efectuó con la intención de restablecerse nuevamente aquí. Efectúa un análisis de la definición de vivienda permanente y centro de intereses vitales, haciendo notar que único inmueble que reúne las condiciones de “vivienda

permanente” es la vivienda que posee actualmente en la República del Paraguay y para el caso del centro de intereses vitales indica que la falta de relaciones familiares estrechas en nuestro país y el desarrollo de sus principales vínculos sociales, culturales y económicos en el exterior, no dejan dudas que el lugar en donde se encuentra el centro de sus intereses vitales es también en la República del Paraguay.

Hace notar que la valuación de sus bienes situados en nuestro país no excede el mínimo exento establecido en la ley 27.605. Realiza un análisis de la naturaleza jurídica del aporte en cuestión, y afirma que no caben dudas, que se trata de un impuesto y es el patrimonio con prescindencia de los pasivos, el indicio de capacidad contributiva considerado en el mismo, pero sin perjuicio de ello sostiene que la aplicación en su caso, repugna los principios constitucionales de propiedad, irretroactividad, capacidad contributiva y razonabilidad, tornándolo inaplicable en el caso concreto.

Afirma que el impuesto sobre los bienes personales resulta análogo al aporte solidario, toda vez que ambos impuestos comparten prácticamente todos los aspectos del hecho imponible: aspecto material (bienes personales al 31/12 de cada año); aspecto subjetivo (personas humanas y sucesiones indivisas al 31/12) y aspecto especial

(sujetos residentes en el país al 31/12 aplica el criterio de universalidad y a sujetos no residentes en el país al 31/12 aplica el criterio de territorialidad y de este modo se llegaría a una doble imposición, siendo el límite de la misma que vulnere las garantías constitucionales, tal como ocurre en autos.

Considera que se encuentra vulnerado el principio de la legalidad, particularmente el de irretroactividad, ya que la ley 27.605 considera un criterio de residencia al 31/12/2019 para ser aplicado a un tributo instantáneo sancionado al 18/12/2020, ficción legal que altera el tratamiento impositivo aplicable a la recurrente y que la obliga a tributar como si aún fuera residente en el país bajo el criterio de universalidad patrimonial. Por lo tanto se lo toma como sujeto residente cuando , en virtud de una norma anterior, esto es, la ley de impuesto a las ganancias (a la cual la propia Ley 27.605 remite a efectos de determinar la residencia fiscal), ya había obtenido el carácter de sujeto no residente.

Destaca que la radicación en el exterior responde a una decisión personal y profesional consolidada en el tiempo, no a un cambio coyuntural motivado por el proyecto de ley del aporte. Existiendo una fecha de pérdida de residencia debidamente tramitada y no controvertida por ARCA. Concluye que existiendo una fecha de pérdida de residencia debidamente tramitada y no controvertida por ARCA el estatus jurídico de la actora aplicable desde entonces a sus obligaciones tributarias, tanto existentes como creadas con posterioridad (como la ley 27.605), es el que deriva de dicho trámite.

Solicita se declare la inaplicabilidad al presente caso del tercer párrafo del artículo 2 de la Ley N° 27.605 (B.O. 18/12/2020), sus normas reglamentarias y complementarias, en cuanto determina que la condición de residente del país o del exterior se rige por su condición de residencia al 31/12/2019 y en consecuencia declare aplicable el criterio de residencia a la fecha de vigencia de dicha ley. En subsidio, para el supuesto que se entendiere que el análisis de la procedencia de lo peticionado requiere la declaración de inconstitucionalidad del tercer párrafo del artículo 2 de la ley N° 27.605 (B.O.18/12/2020), sus normas reglamentarias y complementarias, en cuanto determina que la condición de residente del país o del exterior se rige por su condición de residencia al 31/12/2019, debe considerarse efectuado dicho planteo a tenor de la vulneración de los derechos y garantías

constitucionales.

Se refiere los intereses resarcitorios también reclamados, señalando que lo mismo resulta improcedente toda vez que no adeuda suma alguna en concepto de impuesto. Subsidiariamente señala que no puede haber mora culpable en el contexto de la proyección de ajustes que se encuentran en oposición con jurisprudencia de la CSJN y reconocidos principios constitucionales. Ello así solicita subsidiariamente a lo expuesto se dejen sin efecto por improcedentes los intereses resarcitorios con relación al ajuste fiscal efectuado.

Por último, se agravia de la sanción aplicada en los términos del artículo 45 de la ley de rito, destacando la ausencia de los elementos objetivo y subjetivo. Hace notar que el Fisco no ha demostrado que obró en forma negligente y no siendo válido presumir la culpa, no cabe más que concluir que dicho elemento no se ha verificado. Por todo ello solicita se revoque la multa impuesta.

Acompaña prueba documental, ofrece prueba informativa y pericial contable. Hace reserva del caso federal, y solicita se revoque en todas sus partes la resolución apelada, con

expresa imposición de costas al Fisco Nacional.

II.- Que mediante IF-2026-39500723-APN-DTD#JGM, contesta traslado el Fisco Nacional. Realiza un análisis de los aspectos normativos y naturaleza jurídica de la ley de aporte solidario. Reseña la situación de emergencia

que llevó al dictado de la ley en cuestión, destacando su carácter excepcional, extraordinaria y por única vez y por ello contrariamente a lo afirmado por la actora, dice que la ley impugnada se basa justamente en principios consagrados en la Constitución Nacional.

Respecto del derecho de propiedad señala que lejos de lesionar el mismo, 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. Afirma que no existe afectación a garantías constitucionales, sino una reglamentación u ordenación del ejercicio de derechos en los términos del art. 28 de la Constitución Nacional.

Sobre la cuestión de la residencia de la recurrente que se discute en autos, señala que la norma es clara cuando en su artículo 2º, tercer párrafo, dispone que tal concepto se regirá conforme a los criterios previstos en la Ley de Impuesto a las Ganancias –artículos 116 a 123, ambos inclusive- al 31/12/19. Por lo tanto, manifiesta que debe establecerse si el sujeto reviste el carácter de residente argentino o extranjero al 31/12/19, de conformidad con los criterios de residencia previstos en la norma citada.

Concluye que al 31 de diciembre de 2019 la actora tenía residencia argentina, de conformidad con lo establecido en el art. 2 inc. b) de la ley 27605, encontrándose en consecuencia alcanzado por el aporte solidario por sus bienes del país y del exterior. Asimismo, destaca que la recurrente no logra acreditar que al 31/12/2019 no era residente fiscal argentino, toda vez que recién obtiene la residencia permanente paraguaya el 28/10/2020, conforme constancia emitida por la República del Paraguay que acompaña y por ello asumiría el carácter de residente en el exterior a partir de esa fecha.

Expone que el certificado de residencia permanente emitido por la República del Paraguay, así como la cédula tributaria emitida por la autoridad competente de dicho país, y la constancia del trámite efectuado ante el organismo fiscal relacionado con la comunicación de pérdida de residencia fiscal en Argentina registran fechas que oscilan entre octubre y noviembre de 2020.

Acerca del agravio expuesto por la actora en punto al doble efecto que tendría el aporte solidario como un agravamiento del impuesto a los bienes personales y enumera las diferencias más notorias y concluye que dichas obligaciones poseen hipótesis de incidencia distintas, a tal punto que diversos contribuyentes pueden estar alcanzados por algunas sin subordinarse a otras y asimismo el aporte cuestionado posee una finalidad específica que lo distingue, entre otros aspectos, ya que tiene como objetivo obtener financiamiento a fin de morigerar la crisis que produjo y produce la pandemia Covid-19. Afirma que se trata de dos instrumentos financieros separados cuyas finalidades y aspectos se encuentran específicamente determinados, de manera que la relación que la actora pretende efectuar carece por completo de sustento jurídico.

Considera que el aporte impugnado no resulta contrario al principio de capacidad contributiva, ello toda vez que fue creado en armonía con dicho principio y pensado para que, patrimonios más acaudalados contribuyan a atenuar las repercusiones que implicó el Covid–19. Asimismo la medición de la capacidad contributiva es competencia del legislador, y la actora debería haber demostrado mediante prueba fehaciente, que la base adoptada por el legislador como expresión de riqueza no se configura respecto de su situación.

Expone los motivos por los cuales sostiene que el aporte solidario resulta razonable. Remarca que la norma impugnada por la actora cumple con los extremos requeridos sin violentar el principio de razonabilidad, ni ningún otro. Se refiere a los intereses resarcitorios aplicados conforme lo establecido por el artículo 37 de la ley de rito, aclarando que los mismos se liquidan por el sólo hecho de la mora en el pago y están al margen de la causal excluyente de responsabilidad, resultando ajustados a derecho. El elemento formal se configura por el mero

acaecimiento del plazo (mora automática). El concepto de la automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses se devenga sin necesidad de interpelación alguna, según reza el art. 37 de la ley 11.683 (t.v.). En lo que se refiere al elemento subjetivo la actora no probó que la mora no le fuera imputable, es por todo ello y que los intereses resarcitorios se liquidaron sobre la suma del aporte determinado por el período fiscal, no cabe más que solicitar se confirmen los intereses resarcitorios impuestos.

Por último, sobre la sanción aplicada, tenor de lo dispuesto en el artículo 45 de la ley 11.683, expone que el elemento objetivo de la misma se da cuando el recurrente omite presentar la declaración del aporte al momento de su vencimiento, y en lo que a la faz subjetiva se refiere solo podrá excusarse de responsabilidad acreditando que concurrieron algunos de los extremos previstos por la ley para la eximición de la sanción. En el caso de autos se constató la acción omisiva, toda vez que la actora infringió el cuidado debido al bien jurídico tutelado por medio de un acto negativo, es decir omitiendo, asimismo no acompaña prueba que demuestre la falta de culpa en su accionar. Sostiene que tampoco procede el error excusable planteado por la recurrente, toda vez que que la norma es clara y precisa, no habiendo dudas respecto a su aplicación y en el caso bajo análisis no se presenta ninguno de los supuestos que posibilitan la aplicación de la figura del error excusable. Por todo ello solicita se confirme también la sanción apelada, con expresa imposición de costas. Ofrece prueba, se opone a la propuesta por la actora. Hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente, se dicte sentencia confirmando en todas sus partes la resolución recurrida, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que mediante PV-2026-46104737-APN-VOCX#TFN se dispuso que no resulta necesaria la producción de las pruebas pericial contable e informativa ofrecidas por la recurrente en los puntos X.3 y X.4 de su escrito de inicio, respectivamente (RE-2026-15781294-APN-SGAI#TFN), toda vez que dichos medios probatorios resultan idénticos a los ya incorporados en las actuaciones administrativas acompañadas por el Fisco Nacional, junto con su contestación (vde act adm fs. 486/494 en cpo ppal N°3 incorporado al IF-2026-39482467- APN-DTD#JGM), en el marco de la causa judicial “Martinez, José Luis c/ EN-AFIP-Ley 27605 s/Proceso de Conocimiento” (Expte N° 9158/2021).

Que a través de PV-2026-49766074-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala D. Y finalmente se pasan los mismos para sentencia por medio de IF-2026-67711959-APN-VOCX#TFN.

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).

Asimismo 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).

V.- Que corresponde analizar la cuestión de fondo planteada en autos y para ello en primer lugar debe dilucidarse

la condición de residente extranjero que opone el recurrente, en atención a lo establecido en el art. 2 de la ley 27605.

Conforme surge del cotejo de las actuaciones administrativas (vide informe final obrante a fs.150/160 del cpo. ppal N° 1 del IF-2026-39481849-APN-DTD#JGM), la actividad principal del recurrente es la de servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados NCP. El cargo se origina a partir de la presentación en disconformidad que hace el recurrente respecto al aporte solidario, exponiendo que no fueron contestados los requerimientos efectuados.

Frente a ello los actuantes analizaron la información que surge de los sistemas del Organismo Fiscal. De ello, observaron que no presentó la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales correspondiente al ejercicio fiscal 2020 y que con fecha 28/10/2020 perdió la residencia fiscal en Argentina. Atento lo expuesto analizaron la declaración jurada en el impuesto sobre los bienes personales correspondiente período fiscal 2019, concluyendo que el valor de la totalidad de los bienes de la recurrente al 18/12/2020 supera los $200.000.000.-, y realiza un detalle de los bienes que fueron considerados.

Que para comenzar el análisis de la cuestión traída a debate corresponde hacer notar que a la fecha en que el actor denuncia haber obtenido la residencia en el extranjero, el texto vigente de la ley del impuesto a las ganancias era el ordenado en 1997 mediante Dto. 649/97 (arts. 119 a 126) y que el 6/12/2019 entró en vigencia un nuevo texto ordenado (art. 2 del Dto. 824/19), que regula la cuestión en los arts. 116 a 123. Siendo ambas redacciones coincidentes en lo que concierne a este caso.

Que cabe destacar que el recurrente es de nacionalidad argentina y manifestó en su demanda que se encuentra reconocido por el Fisco Nacional que perdió su residencia fiscal en el país el día 28/10/2020, por haber adquirido su residencia fiscal en la República del Paraguay. Señala que por motivos profesionales en el año 2016 decide comenzar a establecer su residencia en el citado país, en donde finalmente en el año 2019 establece tanto la sede principal de sus negocios, como su residencia. Que de la documentación aportada por la recurrente al momento de interponer recurso ante este Tribunal, mediante RE-2026-15782005-APN-SGAI#TFN y también de las actuaciones administrativas acompañadas por la representación fiscal, (IF-2026--39482191-APN-DTD#JGM fs.334/400vta e IF-2026-39482467-APN-DTD#JGM fs.401/484), se adjuntan distintos anexos donde se agregan documentos a fin de probar sus dichos sobre la residencia y su centro de actividades que afirma tener en Paraguay. Que en virtud de lo mismo corresponde referirse al documento “Constancia de Vida y Residencia” de fecha 27/12/2019, el cual se emite para el trámite de residencia y tiene una validez de 6 (seis) meses y del mismo surge que a esa fecha vive y reside en la ciudad de Asunción en Paraguay. También se encuentra agregada copia debidamente apostillada del Certificado de Residencia y Admisión Permanente de fecha 28/10/2020 y el Certificado de Radicación emitido por la Dirección General de Migraciones de la República del Paraguay con fecha de llegada el 26/12/2019, fecha de resolución y registro el 28/10/2020 y su tipo de admisión es permanente. Cuenta con su apostilla correspondiente del 3/11/2020, por el Ministerio de Relaciones Exteriores y también es certificado por escribano.

Que, adentrándonos a lo que específicamente establece la ley 27.605 (BO 18/12/2020, fecha en que comienza a regir conforme lo dispone el art. 10º de la norma), el tercer párrafo del art. 2º, inc. b), de la citada norma, dice que *“(…) El sujeto del aporte se regirá por los criterios de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, al 31 de diciembre de 2019 (…)*”.

Que por otro lado el art. 117 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (modificada por Decreto 824/2019), expresa

que: *"(…) Las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país, la perderán cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o cuando, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de DOCE (12) meses, caso en el que las presencias temporales en el país que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación no interrumpirán la continuidad de la permanencia. (…)*".

Que del análisis de las pruebas que fueron acompañadas en las actuaciones administrativas y en estos actuados como documental, a fin de probar su residencia en Paraguay, se evidencia que agrega diferentes documentos para demostrar que su centro de intereses se encontraba en aquel país y, a tal efecto se observa: boleto de compraventa de un inmueble de fecha 2016; la contratación de servicios -electricidad, teléfonos, etc-, comprobantes de arreglos y equipamiento, copia autenticada y apostillada del contrato de consultoría informática firmado con la empresa CorAr International S.A. con domicilio en Asunción, República del Paraguay suscripto con fecha 16/11/2020, afiliación a una cobertura médica prepaga, un club social y deportivo recreativo, constancia de la apertura de una cuenta bancaria y una licencia de conducir, entre otros, todos contratados y expedidos por empresas y autoridades locales de la República del Paraguay; copia certificada del Documento Nacional de Identidad del Sr. José Luis Martínez emitido en la República Argentina en donde consta su domicilio en la República del Paraguay; copia apostillada de la cédula tributaria (Registro Único de Contribuyentes-RUC) emitido por la Subsecretaría de Estado de Tributación de la República del Paraguay emitida con fecha 4/11/2020, certificado de cumplimiento tributario de fecha 24/5/2021y de la Cédula de Identidad Civil del Sr. José L. Martínez emitida en la República del Paraguay con fecha 17/11/2020; constancias del cese de la actividad económica en Argentina y baja de los impuestos nacionales (IVA, Imp. A las Ganancias, Imp. sobre los Bienes Personales y Régimen Nacional de Seguridad Social-Autónomos) e impuestos provinciales (Imp. Sobre los Ingresos Brutos). (vde fs. 335/342 y 370/390 Cpo OI. 1.930.381 N°2 en IF-2026-39482191-APN-DTD#JGM). Que si bien surge que la contratación de algunos de ellos es de fecha posterior a la de obtención de su residencia, ello no impide concluir que la real intención de la actora era establecerse con todas sus actividades en Paraguay de forma permanente.

Que respecto a las pruebas ofrecidas en esta instancia, mediante PV-2026-46104737-APN-VOCX#TFN, se dispuso que no resultaba necesaria su producción, toda vez que dichos medios probatorios resultaban idénticos a los ya incorporados en las actuaciones administrativas, surgiendo de las mismas el informe pericial contable con los mismos puntos de pericia, así como los informes efectuados por la Dirección Nacional de Migraciones y el Registro Nacional de las Personas (vde act adm fs. 486/494 en cpo ppal N°3 incorporado al IF-2026-39482467-APN-DTD#JGM).

Que por lo tanto corresponde referirse a dichas probanzas incorporadas en las actuaciones administrativas.

Del informe pericial contable citado, informa la perito designada de oficio que el recurrente se dio de baja en el impuesto sobre los bienes personales con fecha 20/12/2019, por el motivo de no poseer domicilio en el país. Asimismo se registró en el mes de diciembre de 2019 pérdida de residencia fiscal en Argentina en ARCA. Indica que conforme el portal del organismo recaudador se lo dio de baja en el impuesto a las ganancias por "baja por adquisición de residencia en materia migratoria en otra jurisdicción", en el caso del IVA la baja fue por: "cese de actividades. Por internet" en noviembre de 2020. Informa los bienes en el país conforme la declaración jurada de bienes personales del ejercicio fiscal 2019, y los que poseía a la pérdida de su residencia fiscal. También se solicita se refiera a las retenciones y pagos efectuados en el Organismo Fiscal, entre noviembre del 2020 y mayo del 2021. Acerca de la afectación y destino de los inmuebles que fueran informados, surge que en el período 2019 de los tres inmuebles que poseía en la Argentina uno estaba afectado a la "casa habitación" y en el ejercicio 2020 la situación del mismo inmueble cambio a "alquiler/ contraprestación", agregando el experto contable que se

adjuntaba dicho contrato de alquiler. Se indica el valor de los bienes que posee en Argentina, y que no ha deducido cargas de familia en sus declaraciones juradas.

A continuación, luce agregado el informe del RENAPER donde se señala que al momento de realizar el trámite de su DNI, con fecha 09/12/2019, no declaró su estado civil y no existen modificaciones a la fecha del mismo. Por último, se encuentra agregado lo informado por la Dirección Nacional de Migraciones respecto a los tránsitos de la recurrente durante el período comprendido entre octubre 2020 y mayo 2021, surgiendo de lo mismo que sólo tuvo dos entradas y salidas en nuestro país.

Que, conforme lo expuesto, y en coincidencia con el Fisco Nacional surge de forma clara que la residencia del actor en la República de Paraguay se dio con anterioridad a la vigencia de la ley cuestionada. Que a mayor abundamiento corresponde también hacer notar que conforme se indica en la página del Senado de la Nación, con fecha 18/11/2020 recién ingresó el proyecto de ley a la Mesa de Entradas del mismo, es decir después de que el actor perdiera su residencia permanente en el país.

En tal sentido, la actora se agravia de que el hecho de considerar residente argentino a los efectos del aporte solidario a aquellos que lo son al 31/12/2019, según la ley 27.605, genera que la misma sea retroactiva en la consideración de un elemento sustancial del hecho imponible como es la condición subjetiva de la residencia y de este modo se afectan los principios de igualdad, reserva de ley y de propiedad.

Que al respecto considero relevante remitirme a lo expuesto por la Sala I de la Camara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver en los autos “F., D. E. c/ EN -AFIP- ley 27605 s/ proceso de conocimiento”, donde en el Considerando XVIII del voto del Dr. Rodolfo Eduardo Facio se dice que “...el artículo 2°, penúltimo párrafo, de la ley 27.605 exhibe una ilegitimidad y una arbitrariedad manifiesta. En efecto: De acuerdo con una adecuada interpretación del principio legalidad en materia tributaria, comporta una indebida aplicación retroactiva de una norma con una grave afectación al derecho de propiedad protegido por la Constitución Nacional (artículos 14 y 17).”... y agrega que “...la pérdida de la residencia fiscal no es un hecho intrascendente para el derecho, porque importa para esas personas la adquisición de un nuevo status jurídico que forma parte del derecho de propiedad y que no puede ser desconocido por regulaciones legales ulteriores” (mi disidencia en esta causa del 14 de julio de 2022; esta sala, causa “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de Conocimiento”, pronunciamiento del 27 de mayo de 2025)...”

“.... XIX. La conclusión expuesta en el punto precedente no se ve alterada por el carácter de “norma antielusiva” o de “ley candado” que la Administración Federal de Ingresos Públicos atribuye a la disposición examinada.

“... Esa técnica legal –dice la doctrina– persigue evitar que las personas que se anoticien de la creación de un nuevo tributo realicen actos que las coloquen en una situación más ventajosa durante el lapso intermedio comprendido entre el momento en que se tomó conocimiento de la intención de introducir las modificaciones en el esquema impositivo y el momento en que éstas entraron efectivamente en vigor; generalmente “la vigencia de la ley se retrotrae en el tiempo, por deseo expreso del legislador, por ejemplo, al tiempo del anuncio del cambio, como puede ser el inicio del trámite parlamentario o el momento en que se dio a publicidad el proyecto enviado al Poder Legislativo por parte del gobierno” (Naveira de Casanova, Gustavo, en la obra “Tratado de Tributación”, Director Horacio García Belsunce, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, tomo 1, volumen 1, pág. 652)....”

“... Si se repara en que el proyecto de ley fue ingresado en el Congreso Nacional el 28 de agosto de 2020, en que obtuvo su aprobación en la Cámara de Diputados el 17 de noviembre y en la Cámara de Senadores el 4 de diciembre y en que la ley sancionada entró en vigencia con su promulgación del 18 de diciembre, no es posible

sostener la legitimidad de la aplicación retroactiva del “aporte” a la situación de las personas al 31 de diciembre de 2019, en tanto a esa fecha no existía la situación de emergencia generada por la pandemia de Covid-19 que justificó esa medida legislativa....”

“... Paralelamente, distorsiona irrazonablemente la situación de las personas alcanzadas por la obligación tributaria que crea al pretender alcanzar a los bienes situados en el exterior cuya propiedad corresponde a quienes ya no son residentes, y desnaturaliza el concepto de la residencia y el criterio de vinculación subjetiva que sirve de justificación para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado sobre esos bienes (Fallos: 218:694; 310:758; 312:2467; 333:993; 338:1455; 346:1015; y causa “Mera, Miguel Ángel”, citada)...”.

Que resulta claro que la decisión plasmada en la ley que estableció el aporte solidario, de retrotraer la situación de los contribuyentes al 31/12/2019, disponiendo de una cláusula antielusiva, tiene como fundamento evitar que algunos de ellos trataran de quedar fuera de su ámbito de aplicación, ya sea disponiendo de sus bienes o perdiendo la residencia, una vez que se diera a conocer el posible tratamiento de dicha normativa por parte del Congreso para lograr su sanción. Así es que entre los fundamentos del proyecto del “aporte”, se expuso que dicha cláusula tenía como fin “...enervar el efecto noticia del aporte extraordinario, que fuera puesto en debate públicamente en los medios de comunicación, sus efectos se aplicarán a los bienes existentes al 31 de diciembre de 2019”.

Que en el caso bajo análisis, como ya se dijera, no puede considerarse aplicable lo descripto en la norma ya citada, esto es la de fijar la residencia del sujeto al 31 de diciembre de 2019, ya que a la fecha en que el recurrente perdió su residencia fiscal en la Argentina, no existía el dictado de la ley en estudio, por lo que solo cabe concluir que la pretensión de retracción temporal del hecho imponible -en el caso concreto- deviene irrazonable.

VI.- Que sin perjuicio de lo resuelto respecto al tema de la residencia del recurrente y considerando que la misma corresponde a la República de Paraguay, se debe también analizar en profundidad el marco normativo que establece la ley N° 27.605 (B.O. 18/12/2020).

Que la 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, exceptuándose 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 sociedades 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 por su parte respecto de los sujetos alcanzados por el aporte, el artículo 2° de la ley 27.605 establece que: "….*se encuentran alcanzadas por el presente aporte:*

a) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el título VI de la ley 23.966, de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de

entrada en vigencia de esta ley.

Asimismo, aquellas personas humanas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en "jurisdicciones no cooperantes" o "jurisdicciones de baja o nula tributación", en los términos de los artículos 19 y 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, respectivamente, serán consideradas sujetos residentes a los efectos de este aporte; (el subrayado me pertenece).

b) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el exterior, excepto las mencionadas en el segundo párrafo del inciso anterior, por la totalidad de sus bienes en el país comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el título VI de la ley 23.966, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley.."

Que a tenor de lo ut-supra expuesto, cabe destacar que en las presentes actuaciones no se encuentra controvertido que el Sr. Martinez sea de nacionalidad argentina, como así tampoco que fuera residente en Paraguay a la fecha de entrada en vigencia de la ley en crisis.

VII- Que en virtud de lo mismo y conforme la remisión que efectúa el artículo 2° a) de la ley 27.605, corresponde hacer notar que la ley de Impuesto a las Ganancias en el art. 19 establece*: "A todos los efectos previstos en esta ley, cualquier referencia efectuada a 'jurisdicciones no cooperantes', deberá entenderse referida a aquellos países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información.*

Asimismo, se considerarán como no cooperantes aquellos países que, teniendo vigente un acuerdo con los alcances definidos en el párrafo anterior, no cumplan efectivamente con el intercambio de información. Los acuerdos y convenios aludidos en el presente artículo deberán cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la República Argentina. El Poder Ejecutivo Nacional elaborará un listado de las jurisdicciones no cooperantes con base en el criterio contenido en este artículo".

Ello así, el Decreto N°862/2019 (B.O. 9/12/2019) que reglamenta la Ley de Impuesto a las Ganancias estableció el listado de jurisdicciones no cooperantes en el período bajo análisis, surgiendo entre ellas la de Paraguay (art.24 punto 70 de dicha norma). Por lo cual, si bien no escapa a esta Juzgadora que actualmente dicha jurisdicción no integra la lista [conforme Decreto 48/23 (B.O.27/1/2023)], para ese período expresamente estaba incluida en dicho listado de manera taxativa, por lo que no se encuentra en discusión que Paraguay se encontraba dentro del listado de "jurisdicciones no cooperantes".

Que de este modo queda expuesto que el recurrente era nacional de Argentina y residente en Paraguay pero conforme la normativa citada esta última es una jurisdicción no cooperante en los términos expresados en la ley bajo análisis. Que si bien la ley del aporte remite a la de impuesto a las ganancias para determinar la residencia respecto de ese tributo, no puede pasarse por alto que también se establece un supuesto particular y de relevancia para los nacionales que residan en países no cooperantes como se trata del caso particular, apartándose del nexo de la residencia.

Que ello así, y en virtud de lo dispuesto por el art. 164 de la ley 11.683, cabe concluir que el caso expuesto queda circunscripto a la normativa citada y lo mismo escapa totalmente a una interpretación subjetiva sino que se trata de un hecho objetivo comprobado y que surge de un listado de países efectuado de manera taxativa.

VIII.- Que conforme lo resuelto en el Considerando precedente y la normativa citada, el Sr. Martinez resulta ser sujeto residente en nuestro país a los efectos del aporte solidario, por lo que resta analizar si el ajuste propuesto por el Fisco Nacional resulta procedente.

Que del cálculo al que llegaron los inspectores en el informe final de inspección, como así también el que surge de la resolución recurrida, se llega a la obligación tributaria de la actora respecto del aporte solidario por el total de bienes alcanzados en el país ($47.045.508,54.-) y en el exterior ($241.087.596.77.-). Que dicho ajuste no fue conformado por el recurrente, pero tampoco expresó agravios acerca del cálculo.

Que los agravios del apelante acerca del aporte solidario se dirigen a que con el mismo se ven afectados distintos derechos constitucionales. Que en primer lugar respecto a la capacidad contributiva, en este sentido tal argumento no resulta procedente toda vez que su capacidad contributiva existe como tal a partir de los bienes que posee y los cuales no se encuentran en discusión. Que no puede soslayarse que al momento de establecerse el aporte se fija como parámetro objetivamente cuales se encuentra dentro de su base imponible y a partir de los mismos se llega a su capacidad contributiva.

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.).

Que por otro lado, en punto a la analogía que plantea la actora respecto del aporte solidario con el impuesto sobre los bienes personales, 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. Que 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 se debe tener el cuenta 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 a través de la ley 27.541.

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).

Que respecto a las restantes garantías constitucionales, consideradas afectadas por la recurrente y toda vez que fueron planteadas respecto al debate sobre su residencia, y dicho tema ya fue tratado y analizado en los considerandos anteriores, no corresponde volver a referirse a lo mismo y estarse a lo allí manifestado.

Que, ello así y dado que el valor de la totalidad de los bienes existentes en el país y en el exterior al 18 de diciembre de 2020 excede el importe fijado por el art. 2 inciso b) de la ley bajo análisis y conforme las consideraciones ya expuestas, corresponde admitir la determinación del aporte que surge del acto apelado.

IX- Que corresponde referirse a la liquidación de accesorios, en virtud de los agravios efectuados por la actora con fundamento en que no existió mora de su parte.

Sobre este tema debe recordarse 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 en contraposición a lo expuesto por la actora, 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.

X- De acuerdo a lo decidido precedentemente, resta 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.), destacando la ausencia de los elementos subjetivo y objetivo de la figura en cuestión.

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. Debiendo hacerse notar también que en el caso de la figura del art.45 de la ley de rito, no se recurrió a la utilización de presunciones, tal como lo expresa la recurrente.

Que de acuerdo con las circunstancias analizadas en el presente decisorio, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada la sanción impuesta, no habiendo elementos que justifiquen su eximición.

XI – Por todo lo expuesto corresponde confirmar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que adhiero a la descripción de los hechos que la Dra. Gómez hace en los Considerandos I a III de su voto,

como así también a la conclusión a la que se arriba en los Considerandos VII y VIII atento los argumentos allí expuestos para confirmar el aporte determinado en el acto apelado, junto con más los intereses resarcitorios y la multa aplicada según los Considerandos IX y X de dicho voto. Por ello, corresponde confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar el acto apelado 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 $981.918.- (pesos novecientos ochenta y un mil novecientos dieciocho) equivalente a 10,01 (diez con 01/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $2.454.795.- (pesos dos millones cuatrocientos cincuenta y cuatro mil setecientos noventa y cinco) equivalente a 25,02 (veinticinco con 02/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, conforme Ley 27.423, Resolución SGA N°1352/2026 (9/6/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Se hace constar que los montos regulados no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.07.13 12:50:39 -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: 2026.07.13 15:41:28 -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: 2026.07.14 08:58:25 -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: 2026.07.14 08:58:26 -03:00