República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-75951715-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 6 de Agosto de 2026

Referencia: Sentencia EX-2025-74837320- -APN-SGAI#TFN "TERTZAKIAN HERNAN s/ recurso de apelación"

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2025-74837320- -APN-SGAI#TFN caratulado "TERTZAKIAN HERNAN s/ recurso de apelación”

El Dr. Martin dijo:

I.- Que en el RE-2025-74833972-APN-SGAI#TFN el Sr. Hernán Norberto Tertzakian interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 59/2025 de fecha 19 de junio de 2025 dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Centro de la ARCA-DGI a través de la cual se determinó el Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia (en adelante aporte solidario o ASE), periodo fiscal 2020, con más los intereses resarcitorios y se aplicó una multa de acuerdo a lo establecido en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones).

Luego de definir la naturaleza jurídica del aporte bajo trato destaca que obtuvo la residencia en la República Oriental del Uruguay en el año 2012, solicitando su baja como residente fiscal en Argentina en abril del 2020, por lo que considera que a la fecha de vigencia de la ley 27.605 (18/12/2020) no era residente en el último país citado, hecho mencionado por el Fisco Nacional en el informe final de inspección de la O.I Nº1.960.293, debido a que en el año 2020 permaneció en la Argentina 162 días y en el exterior 204 días. En virtud de ello, su responsable sustituto presentó la declaración jurada en el Impuesto sobre los Bienes Personales del periodo 2019, sin que la misma haya sido objetada.

Entiende que si bien para determinar los criterios de residencia fiscal, el legislador se remitió a la Ley de Impuesto a las Ganancias, ello no significa evaluar la residencia fiscal del contribuyente al 31/12/19. A su criterio la ley 27.605 se refirió a los requisitos y condiciones exigidos para perder la residencia fiscal pero no si el sujeto era residente o no al 31/12/2019. En este sentido advierte que nunca una norma promulgada y publicada en diciembre del 2020 puede gravar hechos, situaciones y/o bienes existentes a diciembre del año anterior, máxime si se tiene en cuenta que el aporte solidario es de carácter instantáneo.

A tales efectos, manifiesta que la irretroactividad y la anterioridad de las leyes tributarias, respecto de los hechos imponibles a los cuales habrán de aplicarse, constituyen una garantía implícita resultante de los artículos 1, 14, 17, 28 y 33 de la Constitución Nacional, y así lo reconoció destacada doctrina y el artículo 7 del CCyCN. Por dicho motivo, entiende que el Fisco Nacional utilizó una exégesis sesgada, sin considerar el resto de la normativa relativa al aporte solidario por lo que interpretó un artículo de la ley 27.605 y sostuvo una posición errónea que está reñida con múltiples principios generales del derecho (igualdad, generalidad, doble imposición, solidaridad, razonabilidad, ejemplaridad, seguridad jurídica y buena fe).

Por otra parte, destaca que el ente fiscal presumió que tenía los mismos bienes al 18/12/2020 que los informados en la declaración del Impuesto sobre los Bienes Personales al 31/12/2019 y eso no guarda correspondencia con su realidad económica. A su vez menciona que la inspección contuvo severos errores materiales relativos a la consideración de la base imponible y la valuación de los bienes.

Finalmente, acerca de la multa aplicada expone que no se configuró el factor objetivo ni el subjetivo que requiere la norma, resultando la concurrencia de ambos indispensables para su procedencia. En efecto considera que la pretensión fiscal es lisa y llanamente un desacierto debiéndose dejar sin efecto la imputación en cuestión. Asimismo, objeta la procedencia de los intereses resarcitorios.

Por las razones citadas, sin ofrecer prueba fehaciente sólo la remisión de los antecedentes administrativos que se cursaron durante la inspección, solicita que se revoque la resolución apelada, con costas. Cita jurisprudencia. Hace reserva del caso federal.

II.- Que en el IF-2025-104529024-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado deducido en autos.

Señala que el apelante se encuentra alcanzado por el aporte solidario que nos convoca y reconoce que voluntariamente decidió no presentar la correspondiente declaración jurada ni abonarlo (sic). En este sentido, explica en forma detallada la naturaleza jurídica del ASE , su constitucionalidad y la normativa que lo ampara.

Manifiesta que el argumento del recurrente ignora el texto explícito en el penúltimo párrafo del artículo 2 de la ley 27.605 el cual fija un hito temporal específico y determinado (31/12/2019) para definir quiénes serán considerados residentes a los efectos del aporte. En atención a ello, entiende que debido a que el actor obtuvo su baja como residente fiscal en la Argentina en el mes de abril del año 2020, al 31/12/2019 era residente argentino, por lo que se encuentra alcanzado por el ASE.

Señala que la pérdida de la residencia fiscal es una cuestión fáctica que el contribuyente no ha acreditado de forma alguna, ya que no presentó ningún documento que hiciera a sus dichos.

Explica que no puede equipararse el aporte solidario aquí cuestionado con el Impuesto sobre los Bienes Personales, siendo que constituyen dos instrumentos completamente diferentes cuyas finalidades y aspectos se encuentran específicamente determinados.

Indica que si bien el apelante alega que se estaría violando su capacidad contributiva, no ha dado explicación específica del porqué. No efectúa ningún cálculo que demuestre cuál es la capacidad que entiende posee y/o corresponde captar para fijar esas alícuotas.

En cuanto al agravio relativo a que la inspección se basó en presunciones de que los bienes al 18/12/2020 eran exactamente los mismos que los declarados en el Impuesto sobre los Bienes Personales al 31/12/19 sin medir variación alguna, deja sentado que la parte actora no contestó los requerimientos tendientes a informar el estado

patrimonial de sus bienes en el exterior, por lo que estaba en él aportar la prueba necesaria para su constatación.

Finalmente respecto de la multa aplicada menciona que el aspecto material de tipo infraccional consiste en la falta de presentación de la declaración jurada o por ser inexacta la presentada, así como la ausencia de pago del mismo, siendo que la conducta requerida para la configuración de la hipótesis delictual es la culpa.

Por los motivos expuestos solicita que se confirme la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal.

III.- Que por medio de la PV-2025-89112727-APN-VOCXII#TFN se tuvo por agregada la prueba documental. En la PV-2026-41556851-APN-VOCXII#TFN elevaron los autos a conocimiento de la Sala “D”, disponiéndose los mismos en el IF-2026-75482129-APN-VOCXII#TFN para el dictado de la sentencia.

IV.- Que ello así, cabe establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que las presentes actuaciones versan sobre un contribuyente cuya actividad principal declarada es la prestación de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y fiscalización en sociedades anónimas. Cuenta con participación en las empresas Compañía MCH S.A Tachdt S.A. y Ticorp S.A que se dedican a las operaciones inmobiliarias y Tecotext S.A.F.I.C.I. y Terka S.A que fabrican telas de algodón y acabado de productos textiles.

Que el origen del cargo formulado por el Fisco Nacional gira en torno a la fiscalización dispuesta conforme la O.I N° 1.953.764 de fecha 09/08/2021 por la cual se identificó que el Sr. Hernán Norberto Tertzakian presentó el 30/04/2021 la declaración jurada relativa al aporte solidario conforme surge a fs. 28/30 del IF-2025-104432940-APN-DTD#JGM detectándose entonces que poseía bienes en el país y en el exterior que juntos superan el mínimo exento, dejando de ingresar la suma debida.

Que el recurrente no prestó conformidad al ajuste realizado y presentó su descargo, el cual surge a fs. 764/788 del IF-2025-104433759-APN-DTD#JGM, manifestando que a su entender no se encuentra alcanzado por el aporte en cuestión toda vez que a la fecha de su sanción y su aplicación se encontraba residiendo de manera permanente en la República Oriental del Uruguay y el total de los bienes que posee en el país es inferior a los $200.000.000.

Que por su parte el Fisco Nacional sostiene la aplicación del artículo 2 de la Ley N° 27.605 que dispone que los criterios para determinar la residencia serán aquéllos establecidos de acuerdo a los artículos 116 a 123 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, al 31 de diciembre de 2019. En este sentido sostiene que debido a que el actor informó la baja de los Impuestos en abril del año 2020, se encuentra alcanzado por el aporte solidario.

IV.1) Que, por lo tanto en primer lugar, corresponde evaluar si resulta adecuado que el Sr. Tertzakian sea considerado residente argentino, a los efectos de la ley 27.605, cuando solicitó la baja retroactiva de los impuestos en el país en abril del año 2020.

Que la definición del concepto de residencia receptado en la ley del Impuesto a las Ganancias constituye uno de los elementos primordiales para establecer quiénes van a ser contribuyentes del erario público, ya que el legislador remitió a esta última norma para darle un marco regulatorio al ASE.

Que el artículo 2 de la Ley N° 27.605 establece los sujetos que se encuentran alcanzados por el aporte solidario y fija que los criterios de residencia a utilizar serán los determinados de acuerdo a los normado en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o en 2019 y modificaciones, recordando que

los mismos son consecuencia de la renumeración efectuada mediante el ordenamiento del año 2019, antes artículos 119 a 126), al 31 de diciembre de 2019. En virtud de ello, el aporte bajo trato se aplica sobre la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior en caso de tratarse de residentes en la República Argentina, caso contrario -en caso de superar el mínimo exento- corresponderá abonar solo sobre los bienes en el país.

Que complementariamente cabe tener presente la RG AFIP N° 4236/2018 (y luego la RG 4760/2020 y 5803/2023) que reglamenta cuestiones específicas vinculadas con la residencia tributaria.

Que es de destacar el restrictivo contenido que incluye la mencionada resolución, ya que expresamente reserva un párrafo en el artículo 1° para ratificar que "la condición de residente tributario permanente en el territorio argentino se determinará, en todos los casos, de conformidad con lo establecido por la citada ley". Esta referencia, aunque parece una verdad de perogrullo, en rigor está adelantando que nada podrá esperarse más allá de lo definido en la Ley del Impuesto a las Ganancias y su decreto reglamentario, respecto de la condición de residente. Y ello es importante porque sus disposiciones apuntarán solo a la acreditación de diferentes situaciones operativas y a precisar figuras ya elegidas por el legislador en la norma principal.

Que en este contexto, el artículo 116 inciso a) de la LIG dispone que las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas son residentes; excepto que hayan perdido tal condición atento lo dispuesto por el artículo 117, esto es, cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero según las disposiciones que rijan en él en materia de migraciones o cuando se verifique permanencia continuada en el exterior por 12 meses. En este sentido, cabe señalar que la pérdida de la residencia opera al cumplirse cualquiera de ambos supuestos y causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda. A su vez el artículo 120 dispone que la persona revestirá el carácter de beneficiario del exterior respecto de las ganancias de fuente argentina que se obtengan a partir de ese día inclusive.

A riesgo de incurrir en una reiteración, pero anticipándome al análisis del presente caso, se recuerda que ambas situaciones contemplan la salida del país y la consecuente pérdida de residencia.

Que por lo tanto, la pérdida de la residencia argentina se produce con la efectiva ausencia de la persona humana, lo cual podrá probarse cumpliendo las disposiciones migratorias legales en el país extranjero, debiendo para ello realizar los trámites consulares o bien, mediante el transcurso de los 12 meses dispuestos por la ley de Impuesto a las Ganancias.

Que adicionalmente puede plantearse el supuesto de que una persona humana no sólo sea residente del exterior sino también residente en la Argentina, es decir, tenga una doble residencia y la legislación así lo prevé.

Que el artículo 122 de la ley del Impuesto a las Ganancias establece que en los casos en que las personas humanas, que **habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero** fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios, **continúen residiendo de hecho en el territorio nacional** o reingresen al mismo a fin de permanecer en él, **se considerará que tales personas son residentes en el país:** a) cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina; b) En el supuesto de que mantengan viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional y c) de no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si habitan en forma habitual en la Argentina condición que se considerará cumplida si permanecieran en ella durante más tiempo que en el Estado extranjero

que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, durante el período que a tal efecto fije la reglamentación y d) Si durante el período al que se refiere el inciso c) permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero que les otorgó la residencia o los considera residentes a los efectos tributarios, cuando sean de nacionalidad argentina.

Que a tales efectos el artículo 284 del decreto reglamentario Nº 862/2019 determinó que a los fines dispuestos por el inciso c) del artículo 122 de la ley, deberá considerarse el **año calendario** para la comparabilidad allí prevista.

Que los tres primeros incisos citados están íntimamente vinculados con la presencia en el país. Y este aspecto desplaza al supuesto legal (artículo 117 LIG), recordando en forma general que las pautas para determinar la pérdida de residencia se basan en una cuestión legal (obtención de la residencia permanente en el exterior) o de hecho sustentada en la presencialidad (12 meses en el exterior). El desplazamiento se visualiza en que a pesar de haber obtenido la residencia en el exterior, la continuidad en el país o eventualmente el reingreso hace prevalecer esta última para ser considerado residente. En lo que aquí respecta, cabe destacar que el legislador contempló expresamente cuándo comienza a regir el cambio en la residencia, y lo hace a partir del primer día del mes subsiguiente a que se otorgue la residencia en el extranjero o se cumplan los doce meses (último párrafo artículo 117 LIG). En consecuencia, no tiene efecto retroactivo, sino que rige hacia adelante. Es de destacar que la presencia física en el exterior en el plazo de "observación de los 12 meses", se sigue considerando residente en el país.

Que los incisos del artículo 122 de la Ley Impuesto a las Ganancias se encuentran redactados con un criterio de prevalencia. El primer supuesto lo representa la vivienda permanente, luego el centro de intereses vitales y finalmente el lapso de permanencia. En efecto, primero se verifica la ubicación de la vivienda, sólo si hay viviendas en ambos países define el centro de intereses vitales y por último de no poder precisarse este último entra a tallar el tiempo de permanencia en el país.

Que es importante señalar que el Acuerdo celebrado entre nuestro país y la República Oriental del Uruguay – Ley 26.758, posee una aplicabilidad por encima de nuestra legislación interna.

Al respecto, compulsados los términos del acuerdo y en lo que hace a la residencia fiscal y sus efectos para ambos países, no se observa ninguna contradicción con relación a nuestra Ley de Impuesto a las Ganancias, la que contempla un capítulo completo con minucioso examen de diversos supuestos destinado a la determinación de la existencia o no de residencia fiscal, aquella a la que remitió la Ley del ASE, haciéndola suya. Por el contrario, se receptan en ambos cuerpos normativos principios y lineamientos recogidos de la OCDE que se desprenden del criterio de renta mundial, ello sin ingresar al debate de los conceptos alcanzados por el Acuerdo.

IV. 2) Que en el presente caso, la normativa citada resultó de plena aplicación para el período 2012 (año en que se obtuvo la residencia migratoria) y hasta el año 2019, donde no estuvo en discusión la existencia de residencia por permanencia en el país.

Sin embargo queda por analizar un supuesto no contemplado en el artículo 122, que es la pérdida de la residencia por permanencia a partir del año 2020, bajo los parámetros que rigen la materia y en particular determinar a partir de cuándo produce efectos.

Que por lo tanto, es de vital importancia para la resolución del presente caso que el apelante haya acreditado cada una de estas cuestiones, adelantando que si hubiera que recurrir a la tercera de las pautas (tiempo), ello sólo será posible una vez finalizado el período fiscal bajo análisis (aquí 2020), cuestión que llevaría implícita en caso de haber perdido la residencia de hecho a que la misma rigiera a partir del 01/02/2021, lo que a su vez tornaría

abstracto el debate del 31/12/2019, ya que al 18/12/2020- fecha de creación del ASE- aún sería considerado sujeto residente en el país. (artículo 284 Decreto N° 862/19).

Que la pérdida de la condición de residente por permanencia es una cuestión de hecho que debe ser objeto de prueba, mientras que la baja en los impuestos es una formalidad como derivación del acaecimiento de esa causal (Cámara Federal de Mendoza, causa N° 1762/21 "Rosenzvit, Darío Javier c/ EN M° Econ. – AFP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", pronunciamiento del 12 de octubre de 2023).

Que a fs. 14/16 del IF-2025-104432940-APN-DTD#JGM surge la presentación digital N° 202101002516 de fecha 08/2021 en donde el actor manifiesta que hace más de un año reside en la República Oriental del Uruguay, habiendo obtenido la residencia legal de dicho país en el año 2012. Hasta aquí se trata de una mera manifestación.

Que si bien el otorgamiento de la residencia legal en el año 2012 hizo perder la residencia argentina al Sr. Tertzakian, ello no asegura que esa calidad la haya perdido por presencialidad en el país. A tal fin esa es la cuestión a dilucidar y para ello cabe analizar los hechos documentados que se encuentran en el expediente.

Que al respecto, debe mencionarse que el Sr. Tertzakian continuó presentando las declaraciones juradas luego del año 2012 (cuando adquiere la residencia legal en el país vecino), conforme surge a fs. 1/109 vta del IF-2025-104434603-APN-DTD#JGM en donde luce la declaración jurada en el Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2019 -sobre la base de la modificación en la ley 27.541 que introduce el concepto de residencia en dicho gravamen- en la cual informó sus bienes en el país y en el exterior, abonando el tributo correspondiente con la alícuota agravada (2,5%). De esta forma el recurrente ratificó unilateralmente la condición de residente en el país al 31/12/2019. A partir del año 2020 presentó sus declaraciones juradas a través del Sr. Mencarini Jorge Alberto, su responsable por deuda ajena, no informando bienes en el exterior.

Que si bien a fs. 13/28 del IF-2025-104432940-APN-DTD#JGM el actor al responder los requerimientos administrativos (08/2021) manifiesta que se encuentra viviendo en la República Oriental del Uruguay hace más de un año, no acompañó durante la inspección ni produjo en esta instancia prueba que acredite sus dichos. En virtud de ello cabe señalar que de lo exteriorizado en la declaración jurada del ASE al 18/12/2020 (fs. 28 del IF-2025-104434603-APN-DTD#JGM) y en la declaración jurada de Impuesto sobre los Bienes Personales al 31/12/2019 (fs. 1/109 vta del IF-2025-104434603-APN-DTD#JGM) se desprende que dispone de inmuebles tanto en el exterior como en el país. Asimismo es importante señalar que ni en esta instancia ni durante la etapa administrativa se demostró una baja en dichos bienes, de los que el apelante dispone, en particular el que dispondría como vivienda. Sin perjuicio de ello hasta que esa verificación no surta efectos la presencia en el país de hecho continúa. Un movimiento patrimonial de esas características hubiera permitido aunque fuere en una forma indirecta acreditar la desaparición de la figura de vivienda en el país.

Dicha situación nos remite al segundo supuesto (inciso b) del artículo 122 LIG), es decir si el centro de intereses vitales estuvo en la Argentina después del 31 de diciembre de 2019. Se desprende, en el caso de autos, de la lectura de los estados contables aportados a fs. 551/600 del IF-2025-104433528-APN-DTD#JGM y fs. 600/641 del IF-2025-104433759-APN-DTD#JGM que el recurrente posee al 18/12/2020 la misma participación en las empresas Compañía MCH S.A, Tachdt S.A, Ticorp S.A, Tecotext S.A.F.I.C.I y Terka S.A. que la exteriorizada al 31/12/2019 en la declaración jurada del Impuesto a los Bienes Personales que obra a 1/109 vta del IF-2025-104434603-APN-DTD#JGM. Las tenencias de dinero y de títulos públicos que exteriorizó en la citada declaración y la que surge a fs. 28 del IF-2025-104434603-APN-DTD#JGM (DDJJ ASE 18/12/2020) es similar, por lo que no se comprueba en autos una variación de su centro de intereses vitales. Se reitera que el recurrente no acreditó ni ofreció prueba en esta instancia a los fines de demostrar sus manifestaciones de que no es residente en

el país en el año 2020.

Que finalmente cabe remitirse a la variable del tiempo dispuesta en el inciso c) del artículo 122 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Que a fs. 422/424 del Cuerpo Principal N°3 de los antecedentes administrativos (IF-2025-104433528-APN-DTD#JGM) obra la respuesta efectuada por la Dirección Nacional de Migraciones en donde lucen las entradas y salidas del país desde 01/2017 al 18/10/2021. De su lectura y conforme manifiesta el Fisco Nacional en el informe final de inspección (fs. 533/543 del IF-2025-104433759-APN-DTD#JGM) se desprende que el Sr. Hernán Tertzakian realizó durante el año 2020 entradas y salidas al país desde la República Oriental del Uruguay, permaneciendo un total de 162 días en Argentina y 204 días en el exterior. Sin embargo, como ya se dijo, los días toman un papel secundario para el año 2020, ya que aún cuando hubiere estado más días en el exterior, la muestra para la comparabilidad debía abarcar todo el año 2020, y sus efectos como ya se dijo deberían impactar en el año 2021 por no resultar retroactivo.

Que si bien el actor estuvo más tiempo en el exterior que en la Argentina, de acuerdo a lo mencionado en los párrafos precedentes es necesario que finalice el año calendario del periodo bajo análisis, aquí 2020, para evaluar la residencia.

Que los hechos señalados quedan ratificados por la redacción del artículo 122 de la ley del Impuesto a las Ganancias, ya que minuciosamente prevé el supuesto de transformación de una pérdida de residencia legal en manos de una residencia de hecho, utilizando a tales efectos los criterios de vigencia de esos cambios que rigen en el artículo 117 de la citada norma. Sin embargo no se ha precisado otro tratamiento especial en el artículo 122 cuando continúe complejizándose el supuesto de volver a perder la residencia de hecho. No está previsto un tratamiento específico, y no tiene en términos de los principios generales utilizados por la ley, **un cambio automático e inmediato** en la calidad de residente para aquel que obtuvo la residencia legal en el exterior, luego la retuvo de hecho o presencialidad en el país y ahora la pierde por cambios en las condiciones. Por ello considero que al presente caso deben aplicarse las normas generales del capítulo VIII de la ley cuando deja de tener vivienda permanente en el país o centro de intereses en el país o está más tiempo en el exterior. Todas ellas requieren una comparabilidad en línea con lo dispuesto en el artículo 284 del decreto reglamentario.

A ello se suma que no se trata de un contribuyente que cambió de vivienda o de centro de intereses vitales y produjo una salida definitiva del país, sino que las constantes entradas y salidas acreditadas por Migraciones hacen presumir la inexistencia de cambios en las pautas que definen la efectiva presencialidad y que reconoció hasta el 31 de diciembre de 2019.

Que a tenor de lo expuesto, teniendo en cuenta que el recurrente no acreditó mediante prueba fehaciente que la residencia argentina admitida hasta el 31/12/2019 se haya perdido el 18/12/2020 en los términos establecidos en la ley del Impuesto a las Ganancias, considero apropiado el criterio fiscal de considerar al Sr. Tertzakian sujeto residente en el país a los fines del ASE.

V.- Que ello así, cabe destacar que la ley 27.605 creó con carácter de emergencia y por única vez un aporte extraordinario obligatorio que recaerá sobre los sujetos mencionados en el artículo 2 de la citada norma según los bienes existentes al 18/12/2020 (fecha de entrada en vigencia de la ley 27.605). El inciso a) del artículo 2 establece que las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, tributarán por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el Impuesto sobre los Bienes Personales, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese último tributo y sin

deducción de mínimo no imponible alguno, 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. Dicha norma establece alícuotas diferenciales para el cálculo del aporte a ingresar por los bienes situados en el exterior, exceptuándose su aplicación cuando se verifique la repatriación citada en la ley.

A su vez 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.

La ley 27.605 fue reglamentada a través del Decreto N° 42/2021 (B.O. 29/01/2021) que estableció las 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 que 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.

Que de acuerdo a lo mencionado en los párrafos precedentes la citada norma estuvo dirigida a solventar y proveer recursos al Estado ante la situación de emergencia ocurrida con motivo de la pandemia del Covid-19, razón por la cual fue establecida con carácter extraordinario y por única vez sobre manifestaciones de riqueza de gran envergadura de personas humanas y sucesiones indivisas -cuando el valor de la totalidad de sus bienes exceda de $200.000.000-, sobre los que se previeron la aplicación de alícuotas diferenciales según los bienes alcanzados se sitúen o no en el país.

Que los motivos expuestos en el considerando anterior permiten concluir que el recurrente es sujeto del aporte solidario discutido en autos, correspondiendo tributar sobre sus bienes en el país y en el exterior.

VI.- Que si bien el actor manifiesta que el Fisco Nacional presumió que tenía los mismos bienes al 18/12/2020 que los informados en la declaración del Impuesto sobre los Bienes Personales al 31/12/2019 y que ello no guardaba correspondencia con su realidad económica, en ningún momento mencionó ni precisó la variación que existía entre ellos, cuáles son los bienes y en qué conceptos se encuentran las diferencias.

Que en tal sentido, cabe destacar que a fs. 28 del IF-2025-104434603-APN-DTD#JGM luce la declaración informativa del aporte extraordinario presentada por el recurrente, de la cual se desprende que ambas partes consideraron la misma cantidad de bienes a los fines de la determinación.

La principal diferencia entre uno y otro (el Fisco Nacional consideró un importe en inmuebles de $133.795.447,34 y el apelante exteriorizó en su declaración jurada $115.188.966,59) se encuentra en el inmueble ubicado en Bartolomé Mitre, CABA partida finalizada en 938 respecto de la cual el recurrente es 100% titular. El actor en su declaración jurada informó que la valuación del citado bien es por $5.484.737,91, mientras que el organismo fiscal tomó $21.938.948,90.

Que del informe final de inspección que luce a fs. 533/543 del IF-2025-104433528-APN-DTD#JGM surge que el ente fiscal consideró para la valuación de los inmuebles lo establecido por la ley de Impuesto sobre los Bienes Personales en su artículo 22 inciso a), habiendo utilizado para los ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, las valuaciones del año 2017 actualizadas por IPC igual a 2,97303 y la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC) igual a 4, en concordancia con lo dispuesto por el Dictamen 1/2022 AFIP.

Que dichos índices son los fijados legalmente y se encuentran sustentados por la inspección, no siendo cuestionados por el actor.

Que asimismo existen inmuebles ubicados en El Talar (partidas finalizadas en 1033,7103,7100,71009,1414,7101 y 7102) donde el ente fiscal tomó una valuación inferior a la exteriorizada por el recurrente ($ 38.875.110 s/FN y $42.0102.631,34 s/actor y $31.410.000 s/FN y $ 32.915.872,23 s/apelante).

Que lo mismo sucede con el rubro rodados, donde el organismo fiscal en la resolución apelada sólo determinó $28.800 correspondiente a la amortización faltante del mini cooper adquirido en el 2018. El resto de los automóviles que dispone el actor se encuentran totalmente amortizados por eso no son considerados a los fines de la determinación del ASE. El recurrente en la declaración jurada del ASE exteriorizó un importe en concepto de dicho rubro por $2.157.000.

Que, por lo tanto, el Sr. Tertzakian dispone de una suma de $210.525.613,80 en concepto de bienes en el país (él informó $194.053.450,51) lo que lo convierte en sujeto del ASE tanto por los bienes en el país como en el exterior, inclusive antes de sumar estos últimos.

Que a tenor de lo expuesto, resulta acertado el criterio fiscal plasmado en el acto recurrido.

VII.- Que resta tratar la multa aplicada en autos conforme el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), en atención a la remisión que efectúa el artículo 9 de la ley 27.605.

Que el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) en su parte pertinente dispone que: “El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, ... siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable...”, es decir que se requiere de la concurrencia de dos elementos para su configuración: a) la omisión de pago del impuesto, b) mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la inexactitud de las mismas.

Que, en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297 “Parafina del Plata S.A.” 02/09/1968).

Que en el presente caso ha quedado acreditada la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, ya que el recurrente no presentó la declaración jurada en el Aporte Solidario Extraordinario, siendo éste y no otro el aspecto temporal que fija el artículo 45 de la ley, al aludir al que “...omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas...”.

Que conforme lo ha sostenido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en numerosas oportunidades “si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo -por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas” (CNACF, Sala IV, “Club Atlético Rosario Central”. del 23/05/2006). En este sentido se pronunció la CSJN, señalando que, si bien se ha reconocido en numerosas

oportunidades que el principio de culpabilidad rige en el campo del derecho represivo tributario, "...el apelante ni siquiera ha alegado tal como lo exige la doctrina reseñada que, a pesar de haber actuado con la debida inteligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta" (CSJN "Wortman, Jorge Alberto y otros" del 08/06/1999).

Que no se advierte en autos la configuración de un error excusable, es decir, la existencia de una causal exculpatoria válida que permita al contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada. Por lo que queda configurado el elemento subjetivo de la sanción al requerir la existencia de un accionar culposo y habiendo obrado la recurrente de manera negligente.

Que en efecto, corresponde confirmar la multa aplicada.

VIII.- Que procede también confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios los que fueron liquidados conforme las prescripciones del art. 37 de la ley de procedimiento fiscal y su aplicación responde a la remisión que efectúa el art. 9° de la ley 27.605, los que además constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que corresponde disponer su confirmación.

IX.- Que por los motivos expuestos en los considerandos IV a VIII, cabe confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- 1.-Que en el presente caso, la actora se agravia de la determinación de oficio objeto de la apelación deducida en autos, argumentando que tiene residencia en la República Oriental del Uruguay desde el año 2012, que fue dado de baja como residente fiscal en la República Argentina en abril del 2020 por haber obtenido su residencia permanente en Uruguay, poniendo de relevancia que el propio fisco reconoció que en el año 2020 permaneció más días en el exterior que en el país, por lo que sostiene que sólo debe tributar por los bienes existentes al 18 de diciembre de 2020 en el país, cuyo valor no excede el importe fijado por el art. 2 inciso b) de la ley 27.605.

Asimismo, se queja que el ente fiscal, por aplicación de lo establecido en el art. 2°, penúltimo párrafo de la ley antes citada, retrotraiga la residencia al 31 de diciembre de 2019 para imponerle la obligación de ingresar el aporte solidario, considerando que ello afecta los principios de legalidad y seguridad jurídica y el derecho de propiedad.

No obstante ello, en subsidio, plantea también que la determinación fiscal es errónea por haberse realizado sobre la base de presunciones, sin base legal y con una valuación incorrecta de los bienes, en tanto el Fisco consideró que los bienes en el exterior declarados al 31/12/2019 en el Impuesto sobre los Bienes Personales no habían tenido al 18 de diciembre de 2020 ninguna variación. Realiza también un análisis de la ley 27.605, se refiere a la naturaleza tributaria del aporte solidario y extraordinario, el destino de los fondos que no guardarían relación con el fin solidario y el hecho imponible. Expone también la similitud entre el aporte solidario y el impuesto sobre los bienes personales, considerando que se estaría gravando los mismo bienes, configurándose una doble imposición.

Finalmente, pide que se deje sin efecto la intimación del aporte solidario, y como consecuencia de ello plantea la improcedencia de los intereses resarcitorios y la multa aplicable, invocando en este caso la figura del error excusable.

2.- Por su parte, la representación fiscal sostiene que en virtud de lo establecido en el art. 2° de la ley 27.605, la condición de residencia debe determinarse según los criterios de la ley del impuesto a las ganancias, vigente al 31 de diciembre de 2019, y por lo tanto a esa fecha el recurrente era residente argentino debiendo ingresar en consecuencia el aporte solidario por los bienes situados en el país y en el exterior

Remarca, que el recurrente se negó a proporcionar la documentación respaldatoria de sus bienes, en especial los situados en el exterior, por lo que al no contar con los elementos para hacer una liquidación sobre base cierta, procedió a realizar una determinación sobre base presunta, tomando en consideración los bienes consignados en la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales al 31 de diciembre de 2019.

Hace una reseña de los aspectos normativos de la ley 27.605, se refiere a la naturaleza jurídica del aporte solidario al que enmarca en las contribuciones previstas en el art. 4° de la Constitución Nacional, siendo uno de los recursos que dispone el Estado para hacer frente a los gastos que derivaron de la pandemia producida por el Covid-19, indicando que no existe afectación a garantías constitucionales. Asimismo, niega que se de en el caso un supuesto de doble imposición, dado que el aporte solidario y el impuesto sobre los Bienes Personales, en tanto el primero es una obligación que impera por única vez y de manera excepcional, el producido de lo recaudado por el Aporte tiene una asignación específica y directamente orientada a morigerar los efectos del extraordinario contexto de público conocimiento, las hipótesis de incidencia son distintas, entre otras que enumera.

Pide que se confirme el acto apelado, con más los intereses resarcitorios y afirma que frente a la omisión de presentar la declaración jurada del aporte solidario y la falta de ingreso del mismo, la sanción impuesta se ajusta a lo establecido en el art. 45 de la ley de rito fiscal, sin que corresponda aplicar al caso el error excusable.

II.- 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).

Que a fin de dirimir la cuestión planteada corresponde, 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, para luego analizar si, a tenor de la valuación de los bienes es sujeto pasivo del aporte solidario.

Que conforme surge del cotejo de las actuaciones administrativas (vide informe final obrante en el cpo ppal 3, fs. 533/543 del IF-2025-104433528-APN-DTD#JGM) la actividad principal del recurrente es la de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizada por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas.

Que cabe destacar que el recurrente es de nacionalidad argentina y manifestó en todas sus presentaciones -tanto en sede fiscal como en autos- que tiene residencia en la República Oriental del Uruguay desde el año 2012, que fue dado de baja como residente fiscal en la República Argentina en abril del 2020 por haber obtenido su residencia permanente en Uruguay. Cabe señalar que el recurrente no aporta ni ante esta instancia ni en sede fiscal documentación alguna al respecto, no obstante que no ha sido cuestionado que el Fisco le dió la baja en los impuestos desde el período 04/2020, designando un responsable sustituto (IF-2025-104433759-APN-DTD#JGM, antecedentes, cpo principal 4, fs. 691/696).

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 antes de analizar las previsiones contenidas en los artículos de la ley del impuesto a las ganancias antes referidas en el párrafo precedente, no puede pasarse por alto que la actora se agravia de que a los efectos del aporte solidario, la ley 27.605 considera residente argentino a aquellos que lo son al 31/12/2019, generando -según expone- que la misma sea retroactiva en la consideración de un elemento sustancial del hecho imponible como es la condición subjetiva de la residencia, entendiendo que con ello se lesiona el principio de legalidad, seguridad jurídica y el derecho 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 claúsula 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. Asi es que entre los fundamentos del proyecto del "aporte", se expuso que dicha claúsula 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 ello así, 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 dice que perdió su residencia fiscal en la Argentina, no existía aún debate parlamentario 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.

III.- Que, sin perjuicio de lo expuesto, en el caso en concreto, existen una serie de consideraciones puestas de manifiesto en el Considerando IV del voto del Vocal Instructor que hacen que la cuestión deba examinarse a la luz de las normas sobre residencia contenidas en la ley del impuesto a las ganancias, tal como lo establece la ley 27.605.

Que, cabe hacer notar que a la fecha en que el actor denuncia haber obtenido la residencia efectiva 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 de diciembre de 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, 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. (…)".

Asimismo, el artículo 122 de la ley del Impuesto a las Ganancias, para el caso que se de la doble residencia, dispone -en lo que aquí interesa- que "...las personas humanas, que habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero o habiendo perdido la condición de residentes en la República Argentina fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios, continúen residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresen al mismo a fin de permanecer en él, se considerará que tales personas son residentes en el país: a) Cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina; b) En el supuesto de que mantengan viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional; c) De no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si habitan en forma habitual en la República Argentina, condición que se considerará cumplida si permanecieran en ella durante más tiempo que en el Estado extranjero que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, durante el período que a tal efecto fije la reglamentación; d) Si durante el período al que se refiere el inciso c) permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero que les otorgó la residencia o los considera residentes a los efectos tributarios, cuando sean de nacionalidad argentina".

Que en el presente caso, se observa que el recurrente no acreditó de manera alguna, ni en la instancia administrativa previa ni ante este Tribunal, que el centro de sus intereses vitales, esto es, sus intereses personales, económicos y sociales estuvieran fuera de la Argentina en el año 2020, ni que posea su vivienda permanente en el Uruguay, en los términos de la normativa antes citada.

Que, tal como se indica en el voto del Vocal Instructor, de las constancias agregadas en las actuaciones administrativas, se observa que el actor mantiene en el país participación accionaria en empresas, tenencia de dinero y títulos públicos, y varios inmuebles, quedando evidenciado que no ha variado su centro de intereses vitales, dado que desde el año 2012 -periodo donde dice haber obtenido su residencia en la República Oriental del Uruguay- y hasta el año 2019 siguió presentando las declaraciones juradas de los tributos ante ARCA dado que ha reconocido que durante ese período mantuvo incólume la residencia en nuestro país y del cotejo de lo declarado en el impuesto sobre los bienes personales del período 2019 y 2020 no se observan alteraciones. Queda claro que cualquier indicio aislado no es representativo del accionar de un individuo, pero el conjunto de ellos, a tenor de lo expresado permite arribar a la conclusión que el recurrente ha tenido la intención de mantener su actividad económica en el territorio nacional y por lo tanto el centro de intereses vitales.

Además, si bien se encuentra el detalle efectuado por Migraciones de las entradas y salidas del país del recurrente, lo cierto es que en virtud de las particularidades de la situación por la que se atravesó con la pandemia por Covid-19, no se puede tomar de forma rígida los tránsitos entre países, atento que en todos en mayor o menor medida se vieron restringidas y por lo tanto afectadas al normal funcionamiento tanto las entradas como las salidas, debido a las distintas restricciones que fueron aplicadas por cada país.

Que, a tenor de lo expuesto y siendo el recurrente es quien debió arrimar pruebas fehacientes de que perdió la residencia fiscal en nuestro país, y no lo hizo, cabe concluir que mantuvo la residencia argentina y en consecuencia debió ingresar el monto debido en concepto de aporte solidario -Ley 27.605- por la totalidad de sus bienes al 18 de diciembre de 2020.

IV.- Que resuelto el tema de la residencia del recurrente, resta ahora pronunciarse sobre los agravios que formula el recurrente con relación a la valuación de los bienes por parte del ente fiscal para liquidar el mentado aporte solidario, como así también las referidas a la ley que impone el pago del aporte.

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, exceptúandose su aplicación cuando se verifique la repatriación en los términos que dicha norma establece.

Dispuso también que los fondos recaudados mediante el pago del aporte estaban destinados a la compra de equipamiento médico, elementos de protección, medicamentos, vacunas e insumos para la prevención y asistencia sanitaria, subsidios a la PyMES, educación -Becas Progresar-, a proyectos que apruebe la Secretaría de Energía

de la Nación, poniendo su aplicación federal a cargo del Poder Ejecutivo.

Que dicha ley fue reglamentada a través del Decreto N° 42/2021 (B.O. 29/01/2021) y se establecieron pautas para determinar la valuación de las acciones o participaciones en el capital de las sociedad regidas por la ley 19.550. Por otro lado, la AFIP dicta la Resolución General N° 4930/2021 donde se fijó la forma en que debía presentarse la declaración jurada y abonar el aporte solidario, disponiendo como vencimiento de ambas obligaciones el 30/03/2021, el que fue prorrogado por la Resolución General (AFIP) N° 4954/2021, hasta el 16/4/2021.

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

Es decir que, más allá de la denominación que se le ha dado, no caben dudas que se trata de una carga de naturaleza tributaria. En efecto, como señala la Corte Suprema de Justicia de la Nación: "Las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica: cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos" (Fallos: 21:498; 280:176; 289:67; 318:676 y 332:640).

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

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

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

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

Por otro lado, contrariamente a lo expuesto por la actora, el aporte bajo trato no tiene las mismas características que el impuesto sobre los bienes personales. Al respecto, corresponde señalar la condición de gravamen autónomo que ostenta el aporte creado por la ley 27.605, toda vez que su ámbito de imposición está perfectamente diferenciado, en tanto posee normativa, vigencia, conceptos y regulaciones propias. En el caso, el

legislador instauró este tributo sobre la base de considerar los activos, estén o no afectados a una actividad económica o potencialmente aptos para generar una renta, en tanto y en cuanto para la determinación del aporte solidario debe tomarse el patrimonio del contribuyente.

Que del artículo 1º inc b) segundo párrafo surge en forma clara y precisa que "...quedan exentas de este aporte las personas mencionadas en el artículo 2º cuando el valor de la totalidad de sus bienes no exceda de los doscientos millones de pesos ($200.000.000.-), inclusive. Cuando se supere la mencionada cifra, quedará alcanzada por el aporte de la totalidad de los bienes, debiendo ingresarlo de conformidad a lo dispuesto en los artículos 4° y 5°..." . Que para el Fisco la suma de los bienes en el país y en exterior supera la suma indicada por la norma.

Que, sobre la queja que esboza acerca de que el Fisco habría incurrido en una errónea valuación de sus bienes, dado que no aportó prueba de sus dichos, a tenor de las constancias agregadas en las actuaciones administrativas, adhiero al análisis que realiza el Vocal Instructor en el Considerando VI de su voto, por lo que debe estarse a la determinación efectuada por el ente fiscal en el acto apelado.

V.- Que resta referirse acerca de la liquidación de intereses intimada en la resolución recurrida.

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 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 tampoco agravios por parte de la actora contra la forma de cálculo de los accesorios, ni de su determinación, procede confirmar la liquidación efectuada en el acto determinativo.

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

Que el art. 45 de la Ley N° 11.683 (texto según ley 27.430) dispone que: "Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren: …a) El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas….". Además, se establece que cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir.

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

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

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

VII.- Como corolario de todo lo expuesto, voto por confirmar la determinación de oficio apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiero en lo sustancial al voto de la Dra. Gómez.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

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

2º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos por el patrocinio letrado en la suma de $48.106.913 (Pesos cuarenta y ocho millones ciento seis mil novecientos trece) equivalente a 471,29 (cuatrocientos setenta y uno con 29/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y para la representación procesal, la suma de $19.242.765 (Pesos diecinueve millones doscientos cuarenta y dos mil setecientos sesenta y cinco) equivalente a 188,51 (ciento ochenta y ocho con 51/100) -Unidad de Medida Arancelaria-, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, y la Acordada 17/26 (03/08/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Edith Viviana Gomez
Date: 2026.08.06 11:30:48 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.08.06 13:04:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Daniel Alejandro Martín
Date: 2026.08.06 14:48:39 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.06 14:49:50 -03:00