República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-76334987-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 7 de Agosto de 2026

Referencia: EX-2025-95871270- -APN-SGAI#TFN; IRIGOIN ALFREDO MIGUEL; 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-2025-95871270- -APN-SGAI#TFN, caratulado “IRIGOIN ALFREDO MIGUEL s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que mediante RE-2025-95867260-APN-SGAI#TFN, el Sr. Irigoin Alfredo Miguel interpuso recurso de apelación contra la resolución dictada el 6 de agosto de 2025 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Microcentro de ARCA-DGI, 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.

Afirma en primer lugar, que se encuentra reconocido por el Fisco Nacional que perdió su residencia fiscal argentina el 28 de agosto de 2020. Realiza un análisis de la ley en cuestión y concluye que la misma dispone de manera inconstitucional que no se rige por la residencia al momento de entrada de vigencia de la misma, sino por su condición de manera retroactiva al 31 de diciembre de 2019. Sostiene que desde el período fiscal 2020 reviste la condición de residente fiscal uruguayo tal como surge de la constancia de inscripción ante la Dirección General Impositiva de la República Oriental del Uruguay y del Certificado de Residencia Fiscal en el citado país.

Señala que la pérdida de residencia fiscal resulta equiparable en sus efectos jurídicos al que produce el pago que libera al deudor de su obligación. Hace notar que cumplió ante el ente recaudador con el procedimiento de cancelación de inscripción en sus impuestos y regímenes de acuerdo a las resoluciones vigentes. Asimismo, considera que también se viola el principio de legalidad toda vez que pretender alcanzar la totalidad de los bienes es extender la gravabilidad a los bienes situados en el extranjero a partir de la aplicación retroactiva del criterio de residencia.

Sostiene también, que corresponde la aplicación del acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental

del Uruguay, para el intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición, de fecha 23/04/2012 y aprobado mediante ley 26.758, el cual goza de supremacía por sobre las leyes, conforme lo establece la Constitución Nacional. Afirma que su conducta no encuadra dentro de la figura de omisión que establece el art.45 de la ley de rito, toda vez que no existe obligación tributaria en su caso, por lo que solicita la misma sea revocada. Subsidiariamente solicita se aplique la figura del error excusable. Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente se deje sin efecto la resolución apelada y la multa aplicada, con costas.

II.- Que mediante IF-2025-120192886-APN-DTD#JGM, contesta traslado el Fisco Nacional. En primer lugar realiza un análisis de la ley de aporte solidario y señala que resulta necesario determinar si el Sr. Irigoin Alfredo Miguel resultaba ser residente fiscal en la República Argentina al 31 de diciembre de 2019, precisando que, conforme la documentación aportada, el Ministerio de Relaciones Exteriores de la República Oriental del Uruguay había autorizado su residencia permanente en ese otro Estado por medio de Acto Administrativo de fecha 28 de agosto de 2020, y por tanto, desde el 1° de octubre de 2020 se habría generado la pérdida de residencia fiscal en este país, siempre que se hubieran cumplido con las demás condiciones administrativas necesarias al efecto. En razón de lo expuesto, sostiene que el recurrente debe ser considerado como sujeto pasivo del Aporte en trato, en su condición de residente fiscal argentino al 31 de diciembre de 2019, ello en los términos del artículo 2° de la Ley N° 27.605, negando que -como erróneamente afirma la actora- estuviera reconocido en la causa que perdió la residencia fiscal en Argentina con fecha 28 de agosto de 2020.

Asimismo, invoca el art.185 de la ley de rito y destaca que la sentencia de este Tribunal no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, situación que no se dio en el caso de la ley bajo análisis. Sin perjuicio de ello señala que la norma bajo análisis, no lesiona el derecho de propiedad tal como alega la actora, sino que lo regula con el fin de atender una situación extraordinaria que exhibe más que nunca las desigualdades sociales y que exige una actuación rápida y eficaz del Estado a fin de resguardar el derecho humano primordial de la población argentina, que es el derecho a la vida.

Por otro lado hace notar que no se da la analogía expuesta por la actora entre el impuesto sobre los bienes personales y el aporte en cuestión toda vez que se distingue de cualquier otra contribución o impuesto -incluido el de Bienes Personales- por la causal que fundamenta su creación que es la emergencia sanitaria.

Plantea también la procedencia de la sanción aplicada toda vez que habiendo cumplido con los requisitos establecidos en el artículo 2° de la citada ley para ser alcanzado por el aporte en cuestión, omitió su ingreso como así también la presentación de la declaración jurada relativa a ello, por lo tanto se encuentran reunidos los elementos materiales y subjetivos de la conducta anti jurídica que configuran el tipo descripto en la norma, en función de que el mismo está centrado en la omisión del pago del aporte mediante la falta de presentación de declaración jurada.

Por último, afirma que no puede hacerse lugar al planteo del error excusable opuesto en forma subsidiaria por la actora, atento que lo mismo procede en los casos en que la norma es de difícil interpretación y conlleva a tener una noción falsa del derecho material aplicable al caso, situación que no ha ocurrido en autos. Para finalizar hace notar que la recurrente no ha expresado agravios concretos en cuanto a los intereses resarcitorios que le fueran aplicados, solicitando se tenga presente lo mismo, toda vez que en el caso de autos no se ha hecho otra cosa que aplicar el art. 37 de la ley procedimental.

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-2026-12007538-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala D y por medio de IF-2026-75496432-APN-VOCX#TFN se pasan los mismos a sentencia.

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

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 ello así, 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, 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 2, fs. 303/323 del IF-2025-120195221-APN-DTD#JGM) la actividad principal del recurrente es la de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y/o fiscalización en sociedades anónimas y cierra sus ejercicios el 31 de diciembre de cada año y que, conforme se indica en el padrón único de contribuyentes, el recurrente posee residencia tributaria en la República Oriental del Uruguay con fecha de pérdida de residencia en el país de 28 de agosto de 2020.

Que del detalle que envía Migraciones en virtud de la consulta realizada, se observa que los días que la actora permaneció fuera del país en el año 2020, asciende a un total de 105 días, Asimismo, en el informe final los inspectores explican que conforme la solicitud presentada por el recurrente con fecha 28 de agosto de 2020, ese mismo mes se efectivizó la baja en el impuesto sobre los bienes personales y el 1° de octubre de 2020 se lo dió de baja en el impuesto a las ganancias. Se indica también que se encuentra agregada la documentación que respalda la obtención del certificado de residencia fiscal uruguaya para el año 2020. Como conclusión señalan que de todo el análisis efectuado, el recurrente vivió en la República Argentina hasta al menos el mes de agosto 2020.

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 recurso que se encuentra reconocido por el Fisco Nacional que perdió su residencia fiscal argentina el 28 de agosto de 2020 por haber adquirido su residencia fiscal en la República Oriental del Uruguay.

Que de las actuaciones administrativas aportadas por el ente fiscal (vide cpo. Ppal 2 fs.269, ya citado), luce la copia del documento emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores donde surge que en la Ciudad de Montevideo con fecha 27 de febrero de 2020, el Director General para Asuntos Consulares y de Vinculación autoriza la residencia permanente del Sr. Alfredo Miguel Irigoin de nacionalidad Argentina, debiendo señalarse que dicho documento se encuentra debidamente apostillado en la República Oriental del Uruguay con fecha 28 de mayo de 2020. También se acompaña la baja definitiva, por adquisición de residencia en materia migratoria en otra jurisdicción, en el impuesto sobre los bienes personales desde octubre de 2020 y por cese de actividades (fs.268 de las citadas actuaciones). Por otro lado, se adjunta copia del certificado de residencia fiscal en la República Oriental del Uruguay, a efectos de la aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición, donde se certifica que -a efectos del citado Convenio- el Sr. Irigoin ha sido residente fiscal en el Uruguay en virtud de la legislación interna y estuvo sujeto a impuestos, por el período comprendido entre el 1° de enero de 2020 al 31 de diciembre de 2020. Que, asimismo se encuentra la impresión de pantalla del Sistema Registral de la Dirección de Informática Tributaria donde surge que se toma como fecha de pérdida de residencia en la Argentina el 28/08/2020 (vide fs.131vta. Cpo actuaciones referido).

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, surge, de la copia del documento emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores que con fecha 27 de febrero de 2020, el Director General para Asuntos Consulares y de Vinculación, dice: "*(…) Se autoriza la Residencia permanente a el señor Alfredo Miguel Irigoin de nacionalidad Argentina(…)*"(sic).

Que conforme lo expuesto surge de forma clara que la residencia del actor en la República Oriental del Uruguay se dio con holgada anterioridad a la vigencia de la ley cuestionada. Que a mayor abundamiento corresponde también hacer notar que conforme surge de la página del Senado de la Nación, con fecha 18 de noviembre de 2020 recién ingresó el proyecto de ley a la Mesa de Entradas del mismo, es decir mucho tiempo después de que el actor perdiera su residencia permanente en el país.

Como se dijo, el recurrente se agravia que la ley 27.605 considere como residente argentino a los efectos del aporte solidario a aquellos que lo son al 31/12/2019, es decir de manera retroactiva, en tanto afecta 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 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 de la ley 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 en el caso bajo análisis, como ya se dijera, no puede considerarse aplicable lo descripto en la norma ya citada, esto es fijar la residencia del sujeto al 31 de diciembre de 2019, ya que a la fecha en que el recurrente obtuvo su residencia permanente en Uruguay, la pandemia por Covid-19 recién comenzaba en lo que a nuestro país respecta, y -como se dijo- 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.

Que a mayor abundamiento cabe destacar que, en las actuaciones administrativas (vide fs.73 cpo.1), luce agregada la declaración jurada de bienes personales del período fiscal 2019 presentada el 11 de agosto de 2020 con saldo cero, con la indicación de “Exento- Exterior”. Por otro lado, se encuentra incorporada la consulta a la Dirección de Informática Tributaria, sobre la residencia en el extranjero (fs.131vta. Actuaciones citadas), donde surge que la fecha de pérdida de residencia en el país es el 28 de agosto de 2020 y se indica como país de residencia tributaria el de la República Oriental del Uruguay, asimismo también se precisa quien es el responsable sustituto en el país. Además, se encuentra el detalle efectuado por Migraciones de las entradas y salidas del país del recurrente (vide fs.135/139), que por estar ilegible se solicitó a la representación fiscal que aportara una nueva copia, la que está incorporada mediante IF-2025-127477192-APN-DTD#JGM, en la que si bien de allí surgen las distintas fechas de entrada y salida del país como así también que viajo a distintos destinos, 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 por los diversos países, incluida la Argentina, 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, como ya se dijera, se encuentra agregada la copia del Certificado de Residencia Fiscal en la República Oriental del Uruguay a efectos de aplicación del Convenio para evitar la doble imposición (fs.267 de las actuaciones administrativas cpo 2/2), del cual surge que el recurrente allí identificado ha sido residente fiscal en dicho país en virtud de la legislación interna y estuvo sujeta a impuestos por el período comprendido entre el 1° de enero de 2020 y el 31 de diciembre de 2020, certificación que fue expedida en la ciudad de Montevideo con fecha 17 de marzo de 2021. Asimismo se encuentra agregada copia del documento emitido con fecha 27 de febrero de 2020 por el Ministerio de Relaciones Exteriores, (fs.269 de las citadas actuaciones) donde se expone que atento la solicitud de residencia permanente formulada por el Sr. Alfredo Miguel Irigoin, de nacionalidad Argentina, y toda vez que el mismo reúne los requisitos establecidos por la normativa vigente, se autorizó su residencia permanente. Dicho documento se encuentra debidamente apostillado en la República Oriental del Uruguay (fs.271 de las citadas actuaciones) el día 28 de mayo de 2020.

Que también corresponde hacer notar que la actora al momento de interponer el recurso de apelación acompaña como prueba documental, mediante RE-2025-95870944-APN-SGAI#TFN, certificado de su relación laboral con Dosely SA, empresa de la República Oriental del Uruguay, de donde surge que desde el mes de septiembre de 2020 hasta el mes de diciembre de 2024 se desempeñó como empleado de la citada empresa, indicando que recibió los ingresos en pesos uruguayos mediante el Banco de Previsión Social y se realizaron los aportes jubilatorios correspondientes.

Que más allá del análisis de las distintas pruebas documentales mencionadas, que fueran aportadas por ambas partes resulta relevante también tener en consideración que en este tipo de casos, donde se atraviesan situaciones particulares y que no son las habituales, a raíz de la pandemia por Covid-19, es importante analizar también el contexto y el ánimo del apelante de residir o no en el país, más allá de los días puntuales en que concretamente puede haber permanecido en los distintos países, conforme las distintas restricciones para entrar y salir. Que ello

así, cabe concluir que el recurrente dejó de ser residente argentino mucho antes de la sanción de la ley N° 27.605.

VI.- Que atento lo decidido en el Considerando precedente, corresponde excluir del ámbito de aplicación del Aporte Solidario a sus bienes en el exterior, quedando pendiente entonces analizar si resulta de aplicación la ley que nos ocupa, respecto a los bienes que posee en el país.

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 …”.

Que conforme surge de la vista conferida a la actora, los bienes en el país que posee el recurrente ascienden a la suma de $325.372.929,76.-, lo que coincide con lo establecido en el artículo 3º de la Resolución apelada (86/2025 DV MRRC) donde se realiza el detalle de los bienes en el país llegando a la misma suma (RE-2025-95868153-APN-SGAI#TFN)

Que, ello así y dado que el valor de la totalidad de los bienes existentes en el país al 18 de diciembre de 2020 excede el importe fijado por el art. 2 inciso b) de la ley antes citada, que no existen agravios respecto de dicha cuestión por parte del recurrente y conforme las consideraciones ya expuestas, corresponde hacer lugar a la determinación realizada en este punto y a tal fin el Fisco Nacional deberá practicar la correspondiente reliquidación, sin tomar en consideración los bienes situados en el exterior, conforme las consideraciones expuestas en el considerando V.-.

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

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, en la proporción en que se confirma del mismo.

VIII- – 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 en la proporción correspondiente, no habiendo elementos que justifiquen su eximición.

IX – Por todo lo expuesto corresponde confirmar parcialmente el aporte solidario determinado con más intereses y la sanción aplicada, en la proporción correspondiente, debiendo practicarse la reliquidación a tenor de lo decidido en los Considerandos V, VI, VII y VIII.- del presente voto. Las cosas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

La Dra. O'Donnell dijo:

Adhiero a la decisión propuesta en el voto por la Vocal Instructora.

Ello así toda vez que no se encuentra controvertido que el Sr. Irigoin, por acto administrativo expreso del 28 de agosto de 2020 perdió la residencia fiscal argentina por haber adquirido su residencia migratoria en la República Oriental del Uruguay, de conformidad con las normas establecidas en los arts. 116 a 123 de la ley del impuesto a las ganancias y su reglamentación. Dicho supuesto, el de la pérdida de residencia en el país, entonces, se configuró antes de la sanción de la ley 27.605 (BO 18/12/20).

Se dice por ello en los Considerandos de la Resolución recurrida, luego de reseñar y transcribir el juez administrativo la normativa aplicable, tanto legal como reglamentaria, y la información obrante en los propios sistemas de la Administración Tributaria, que desde el 1° de octubre de 2020 el Sr. Irigoin habría perdido la residencia fiscal en Argentina, *en la medida que se hubieran cumplido con las demás condiciones administrativas necesarias al efecto*, respecto de las cuales, cabe también señalarlo, no se realizan observaciones en el mismo acto.

En efecto, nada se dice allí respecto de las actividades del Sr. Irigoin, ni de otros aspectos personales vinculados a su vida, que permitan extraer que el cambio de residencia fiscal a otro país tuvo como presupuesto la maniobra evasiva que, en palabras del juez administrativo, dan sustento al art. 2 de la ley 27.605, única norma en la que se sustenta la pretensión fiscal. En efecto, afirma en este sentido que “…se evidencia entonces, que el fin perseguido fue evitar maniobras evasivas producto del efecto anuncio que genera el extenso debate y trámite parlamentario, así como todas las noticias previas publicadas en los medios tradicionales de comunicación y redes sociales”; sin embargo, no se explican en el caso concreto cuáles fueron esas maniobras evasivas.

Queda decir que no se encuentra en discusión tampoco, por haberse acreditado debidamente, que el Sr. Irigoin es residente permanente en la República Oriental del Uruguay desde el 27 de febrero de 2020, conforme constancia emitida por el Ministerio de Relaciones Exteriores obrante a fs. 269 de las act. adm. y que es contribuyente de los gravámenes de su legislación interna desde el 1° de enero de 2020. Así surge del Certificado de Residencia Fiscal expedido por la Dirección General Impositiva de dicho país que obra a fs. 267 de las act. adm.

A lo dicho debe agregarse que, en el caso en particular, el juez administrativo tampoco ha invocado la configuración de alguno de los supuestos previstos en el art. 122 de la ley, esto es, por ejemplo, que el Sr. Irigoin mantuviera en el país su vivienda permanente o, en su caso, el centro de sus intereses vitales, personales y/o económicos, que justificara considerarlo también como residente fiscal en Argentina y de ese modo gravar sus

bienes del exterior.

Tales consideraciones son suficientes para en este aspecto revocar la determinación de oficio notificada en la Resolución, excluyendo de la base imponible del aporte solidario a los bienes en el exterior, y confirmarla respecto de los bienes en el país, conforme a las consideraciones de la Vocal Instructora, que comparto.

El Dr. Martín dijo:

I -Que adhiero a la descripción de hechos que la Dra. Gómez hace en los considerandos I a IV de su voto.

II -Que, tal como compele en el Considerando V, el aspecto principal a dilucidar es si el recurrente resulta sujeto del Aporte Solidario o ASE, tanto por los bienes del país como del exterior o solo por los primeros, en orden a precisar previamente si se está en presencia de un contribuyente nacional, residente en el país o no.

III- Que en relación a los relatos y agravios que se esgrimen, cabe destacar que el actor afirma que perdió la residencia fiscal argentina el 28 de agosto de 2020.

Al respecto se observa que la misma fue producto de la obtención de la residencia migratoria en el exterior, sin embargo, se adelanta que más allá del claro tratamiento que prevé el artículo 117 de la LIG, en cuanto a que dicho evento confirmaría la pérdida de la residencia “legal” a partir del 1° de octubre de 2020, la misma debe estar complementada con hechos que demuestren que se ha alterado el statu quo y que no se mantiene la permanencia en el país, dando lugar a la existencia de una doble residencia, figura que contempla expresamente el artículo 122 de la LIG.

IV - Que en un segundo agravio al realizar un análisis de la Ley 27.605 (ASE), entiende que la citada norma dispone de manera inconstitucional que no se rige por **la residencia al momento de entrada de vigencia de la misma**, sino por su condición de manera retroactiva al 31 de diciembre de 2019.

Considero sobre el particular que se trata de una afirmación parcial y sesgada, ya que en una lectura integral del alcance de la ley no se podría sostener que quien hubiere obtenido la residencia fiscal migratoria receptiva en la República Argentina durante 2020, no fuere sujeto del ASE –siguiendo su interpretación- porque no lo era al 31 de diciembre de 2019 y aunque sí lo fuera al 18 de diciembre de 2020. Más allá del debate de observar la existencia de residencia al 31 de diciembre de 2019, no podría interpretarse razonablemente que en dichos supuestos aquellos que tenían la residencia al 18 de diciembre de 2020 y la capacidad de contribuir a las arcas fiscales a esa fecha, fueron excluidos por el legislador, o en rigor limitado su aporte a los bienes del país.

Reafirmo que, en un análisis pleno de la normativa, la residencia al 18 de diciembre constituye un elemento determinante a fin de establecer el universo de los sujetos alcanzados con el aporte y que abarca la totalidad de los bienes-país y exterior-. A mi entender de demostrarse la existencia de residencia al 18/12/2020 desplaza cualquier debate respecto de la situación al cierre del ejercicio anterior.

En esa línea entre los argumentos del recurrente luce una afirmación coincidente con lo que aquí se razona, la que se señaló ut-supra y que se encuentra destacada en negrita.

V -Que el recurrente incorpora un sustento adicional sobre el tema consistente en un análisis vinculado con el Acuerdo celebrado entre nuestro país y la República Oriental del Uruguay – Ley 26.758, sobre la aplicabilidad de este último 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 y mucho menos respaldo a sus dichos con relación a nuestra Ley de Impuesto a las Ganancias, la que contempla un capítulo completo con minucioso examen de diversos supuestos destinados 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.

VI -Que en su contestación el Fisco Nacional cita documentación aportada por el actor, en particular aquella emitida por el Ministerio de Relaciones Exteriores de la República Oriental del Uruguay, en cuanto a que con fecha 28 de agosto de 2020 se autorizó su residencia permanente en el otro Estado.

Aquí se reitera que la **autorización** de residencia permanente en Uruguay, si bien es un acto definitivo para la pérdida de la residencia en el país –migratoria-, en nada avala que haya interrumpido la presencia en el país y por ende no se esté en presencia de una doble residencia, todo ello de acuerdo con los criterios fiscales. Nuevamente el artículo 122, contempla dicha problemática, sujeto a que se haya desvinculado de la vivienda en el país, el centro de intereses vitales o el tiempo de permanencia durante el período fiscal 2020. Se trata de una cuestión de hecho, que requiere acreditación. En síntesis, una “autorización” no remueve automáticamente los supuestos del artículo citado en materia fiscal.

VII- Sobre la cuestión analizada, me he expedido en el caso “TERTZAKIAN HERNAN NORBERTO” Sala D de fecha 6 de agosto de 2026 por razones de brevedad me remito a sus términos los que doy por reproducidos e incorporados, citándose aquí solo aquellas conclusiones que considero imprescindibles para el correcto encuadre del presente caso.

Que sin perjuicio de ello reitero la necesidad de fijar con carácter previo, los hechos que se encuentran expuestos en el expediente y sus antecedentes administrativos, a fin de determinar la existencia de residencia fiscal –por permanencia- al 18 de diciembre de 2020, fecha de vigencia del ASE, en los términos del artículo 122.

VIII - Analizados los AA, dejándose constancia que no hay prueba ofrecida más allá de la informativa agregada, se extraen de relevancia los siguientes hechos vinculados con la vivienda, el centro de intereses y el tiempo de permanencia en el país.

a) En la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales 2019, dentro de los bienes que se exteriorizan, lucen en las pantallas incorporadas doce (12) inmuebles, destacándose a los presentes fines, uno de ellos ubicado en San Isidro, destinado a **casa-habitación**, el cual consecuentemente y en forma correcta se lo excluyó de la base de imposición por encontrarse exento del gravamen. Al mismo tiempo se declaran dos departamentos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con fechas de adquisición 1990 y 2013, respectivamente. En ambos, el destino que se le da a los bienes es “**99 OTRO**”, no pudiéndose precisar con exactitud el cometido de cada uno de ellos, recordando el carácter esencial y primario que tiene la demostración de la existencia o no de vivienda en el país en el marco del artículo 122 LIG, en el presente caso en el año 2020.

b) A su vez en la declaración de dicho impuesto correspondiente al cierre del año 2020, y en lo que aquí interesa las pantallas y por ende los inmuebles se reducen a 4. Pero resulta importante señalar que el bien situado en San Isidro que en el año 2019 estaba declarado como casa habitación, continúa formando parte del patrimonio, pero con la novedad que se cambió el destino a “99-OTRO”. Está claro que se trata de una autodeclaración, que sin embargo no vino asociada con una consecuencia explícita, ya que no se esgrime ni se demuestra la finalidad (alquiler, venta, u otro rol preciso).

c) Al mismo tiempo se observa que sigue figurando declarado en 2020 uno de los departamentos en CABA, concretamente el adquirido en 2013, también identificándose con la leyenda de destino “99 OTRO”. Tampoco estaría afectado a renta. En la misma declaración al 31 de diciembre de 2020 obran rodados situados en el país.

d) A esta altura del análisis cabe destacar que la propia RG 4236/18, considera vivienda permanente al alojamiento **a disposición** de una persona humana en forma continuada.

e) Sobre el particular, cabe recordar que la fiscalización en su informe final, basa el cargo fiscal en el artículo 122 LIG, y en esta instancia el recurrente no propició prueba alguna para demostrar que había perdido, abandonado o desvinculado de la vivienda permanente en la República Argentina, ya que ese hecho hubiera sido suficiente para considerarlo residente en el país donde tuviera dicha vivienda.

f) Por el contrario, como se vio en los incisos anteriores, las observaciones plantan indicios de que esa vivienda permanente fue mantenida en nuestro país y en el mejor de los casos a favor del recurrente se admite presuntivamente que existía una vivienda permanente en el exterior, ya que solo en este caso se abriría el análisis de la segunda de las cuestiones, esto es, el centro de intereses. Caso contrario por aplicación del inciso a) del artículo 122 (LIG) y artículo 9 inciso a) del Convenio-Ley 26758, de existir solo vivienda en la República Argentina, no se daría paso al segundo de los tópicos.

g)Avanzando con una mirada pro-contribuyente, corresponde evaluar el lugar donde están centrados los intereses vitales, también receptado por el inciso b) del artículo 122 e idéntico artículo del convenio.

Aquí si bien el actor acercó una certificación de trabajo en Uruguay, lo cierto es que durante la fiscalización informó que entre el 31 de diciembre de 2019 y el 18 de diciembre de 2020, no se alteraron las participaciones en sociedades y demás participaciones. También se resalta que en el transcurso de la etapa administrativa y con carácter previo a la vista y por supuesto a la determinación de oficio el Fisco basó el impulso del ajuste en el artículo 122 LIG. Tampoco aquí el recurrente aportó elementos para demostrar que la existencia del centro de intereses vitales se ubicaba definitivamente en Uruguay.

Por el contrario la actividad migratoria informada por Migraciones conduce a los siguientes datos duros: a) En el año 2020 existen 16 tránsitos [1] o cruces entre un país y otro, de los cuales 7(siete) están realizados después que tuvo efectos la pérdida de la residencia por adquisición migratoria, esto es 1° de octubre de 2020. b) dicha actividad se mantuvo durante el año 2021 con 18 entradas y salidas y 16 en 2022. Estos movimientos migratorios lejos están de demostrar una pérdida de actividad e interés económico en la Argentina durante 2020. Tampoco se expuso sobre la situación de las relaciones personales ni económicas, con relación al requisito del inciso b) del artículo 122.

1 Solo uno es con destino a EEUU.

h) No siendo posible identificar **certeramente** la ubicación del centro de los intereses vitales ni la vivienda permanente única, ni donde vivió habitualmente en 2020, por la legislación interna cabría decantar en el inciso c) del artículo 122, sin embargo, el Convenio ni abre la puerta para dicho supuesto basado en el tiempo –más de 183 días-, sino que prevé que se considerará residente solamente del estado donde sea nacional.

Nuevamente si se asumiera una interpretación más beneficiosa para el actor, atento que no se ha analizado en las actuaciones la aplicación plena del convenio para el Sr. Irigoin, tal como me manifesté en TERTZAKIAN HERNAN NORBERTO, además de no haberse cumplido el plazo de 183 días fuera del país en el año 2020, en caso contrario sus efectos –pérdida- hubieran sido a partir del primer día del mes subsiguiente a la muestra, esto

sería 1° de febrero de 2021.

i) En forma complementaria y con el fin de formarme opinión sobre el tema, del informe de inspección surge que, durante los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2020 se le realizaron al Sr. Irigoin retenciones por el Impuesto a la transferencia de inmuebles no manifestando en dichos actos ser residente en el exterior atento que le fue retenido el 1,5% como residente en el país, cuestión que pone sobre el tapete la intención del propio involucrado.

Del informe de inspección emana que el Sr. Irigoin nunca acompañó el documento de identidad uruguaya. Si bien a fs. 278 de los antecedentes administrativos informa número de NIF, cabe señalar que el mismo se refiere a una identificación fiscal utilizada para realizar trámites tributarios, mientras que el documento de identidad uruguaya responde a una identificación general para realizar cualquier tipo de trámite diario.

Considero que no debe ser tenido en cuenta el argumento del actor con relación a las bajas de impuestos solicitadas, ya que ellas no pueden constituirse en el sostén de la pérdida de la residencia, mucho menos por tratarse de una cuestión formal que pretenda estar por encima de la normativa del Impuesto a las Ganancias y eventualmente del Convenio-26.758.

j) En síntesis entiendo que existen hechos e indicios concatenados para considerar al Sr. Irigoin como residente en el país al 18/12/2020.

k) Respecto de la determinación del Aporte Solidario, cabe resaltar que no existe cuestionamiento a la misma, resaltando que a fs. 318 de los AA se le requirió que aportara el detalle de los bienes al 18/12/2020 y a pesar de ello no cumplió. Aquí el Fisco procedió a la determinación sobre la base de los bienes al 31 de diciembre de 2019 y los replicó al 18 de diciembre de 2020 con más lo informado por el responsable sustituto al 31/12/20. No existiendo agravios se ratifica la base de imposición y las alícuotas aplicadas.

l) Tampoco acompañó prueba alguna vinculada con el argumento de la existencia de confiscatoriedad, razón por la cual no existen elementos concretos que permitan evaluar sus dichos.

m) Por las razones y análisis desarrollados, considero que el acto administrativo en crisis en cuanto a la cuestión de fondo debe ser confirmado.

IX.- Que, con relación a los intereses resarcitorios reclamados, se realza 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 (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), lo que se produce por el solo vencimiento del plazo, es decir en forma automática. A ello se agrega que fueron calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), por lo que cabe disponer su confirmación.

X.- En lo que hace a la multa, adhiero al voto efectuado por la Dra. Gómez en su considerando VIII, debiendo confirmarse la misma en forma total, en orden a la conclusión arribada en los considerandos precedentes.

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

1°) Confirmar parcialmente la resolución determinativa, con más intereses y multa en la proporción correspondiente a tenor de lo expresado en los Considerandos V, VI, VII y VIII del voto de la Vocal Instructora. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

2°) Ordenar al Fisco Nacional que en término de treinta (30) días practique la reliquidación correspondiente a fin de establecer el monto adeudado por la apelante a tenor de lo decidido en el punto precedente.

3°) Diferir la regulación de honorarios profesionales intervinientes hasta la aprobación de la liquidación ordenada.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.08.07 11:08:33 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: 2026.08.07 13:00:58 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 Edith Viviana Gomez
Date: 2026.08.07 13:04:18 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 GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.07 13:05:25 -03:00