República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-76737764-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 10 de Agosto de 2026

Referencia: EX-2025-63854749-APN-SGAI#TFN; MAURO DIEGO ALBERTO; 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-2025-63854749-APN-SGAI#TFN, caratulado “MAURO DIEGO ALBERTO s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I -Que mediante IF-2025-63854659-APN-DTD#JGM, el Sr. Diego Alberto Mauro interpuso recurso de apelación contra la resolución dictada el 22 de mayo de 2025 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Centro II de la DGI de la ARCA, por la que se determinó de oficio su obligación de aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia (ley Nº 27.605 y su reglamentación) del período 2020, con más accesorios, y se aplica una multa en los términos del art.45 de la ley 11.683, equivalente al 100% del aporte omitido.

Realiza un detalle de los hechos, destaca la analogía en el aporte determinado y el impuesto a los bienes personales. Hace notar que al 31/12/2019, era residente argentino y pagó el impuesto sobre los bienes personales por los bienes en el país y en el exterior. Destaca que el 6/4/2020 adquirió la residencia del Reino Unido y por lo tanto sostiene que para el cálculo del aporte solo deben gravarse los bienes situados en la Argentina.

Expone que prácticamente no tiene bienes en Argentina, pero que los bienes en el exterior superaban el mínimo exento que dispone el aporte solidario y es por ello que el Fisco Nacional lo reclama. Afirma que ley 27.605 no puede ser retroactiva en la consideración de un elemento sustancial del hecho imponible como es la condición subjetiva de la residencia y que de este modo se encuentran afectados los principios de igualdad, reserva de ley y de propiedad. Por otro lado, plantea que igualmente no corresponde requerir el pago del aporte solidario por los bienes del exterior que tributaron el impuesto sobre los bienes personales en el periodo 2019.

Considera que tampoco procede la aplicación de sanción bajo la figura del art. 45 de la ley 11.683 (t.o. vigente) resultando ilegítima y violatoria de elementales garantías constitucionalmente tuteladas como el principio de legalidad y tipicidad. Sostiene que el aporte solidario no es un impuesto y por lo tanto no puede aplicarse la figura

del art.45 de la ley de rito. Subsidiariamente plantea la existencia de un error de derecho, que excluye su culpabilidad.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal, y solicita que oportunamente se dicte sentencia y se revoque la resolución apelada, con expresa imposición de costas a la contraria.

II.- Que mediante IF-2025-95142640-APN-DTD#JGM contesta traslado de ley el Fisco Nacional. Realiza un análisis de los aspectos normativos y naturaleza jurídica de la ley 27.605, concluyendo que se encuentra enmarcada en las contribuciones del art. 4º de la Constitución Nacional; contribución que los Constituyentes le dieron como instrumento o herramienta al Estado a fin de obtener los recursos necesarios para hacer frente a los gastos de la Nación, ante el contexto de emergencia sanitaria no sólo en el país, sino en el mundo como consecuencia de la pandemia Covid-19.

Por ello argumenta que no existe afectación a garantías constitucionales, sino una reglamentación u ordenación del ejercicio de derechos en los términos del art. 28 de la Constitución Nacional, ya que no existe un derecho adquirido a que no se altere el régimen normativo del país. Hace referencia al art.185 de la ley de rito y realiza un breve análisis de las diferencias entre el impuesto sobre los bienes personales y el aporte solidario, concluyendo que poseen hipótesis de incidencia distintas y, además, el aporte solidario se distingue de cualquier otra contribución o impuesto por la causal que le da vida y fundamenta su creación que es la emergencia sanitaria y a su vez se trata de un pago a efectuarse por única vez, carácter que lo distingue de cualquier otro instrumento o tributo.

Se refiere también a los agravios expuestos por la recurrente en punto a las garantías de razonabilidad e igualdad. Asimismo afirma que la norma bajo análisis no tiene efectos retroactivos ya que establece una obligación ex nunc (desde su promulgación) sin cambiar la situación jurídica de los contribuyentes al momento de la sanción. Agrega que la norma en cuestión únicamente define en este artículo al sujeto obligado teniendo en cuenta su condición de residente a una fecha determinada, sin que ello implique aplicación retroactiva de sus efectos. Sostiene que establecer esa fecha de referencia no resulta arbitrario o irrazonable, sino que va en línea con el espíritu y esencia de la norma que es el carácter solidario del aporte en cuestión, siendo que un cambio de residencia durante el año 2020 no debiera extinguir la obligación del contribuyente, previniendo asimismo eventuales conductas abusivas y cambios de residencia para eludir los efectos de la ley.

En punto a la sanción aplicada expresa que el haber dejado de ingresar el referido aporte solidario encuadra objetivamente en las previsiones del artículo 45 inciso a) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus mod.) y se perfecciona en su aspecto subjetivo al no tomar el recurrente los recaudos conducentes al cumplimiento oportuno de sus obligaciones. Por lo tanto, se encuentran configurados en autos los elementos objetivo y subjetivo requeridos por la norma para la aplicación del artículo mencionado. Sobre el planteo de la actora del error excusable, señala que procede en casos en que la norma es de difícil interpretación y conlleva a tener una noción falsa del derecho material aplicable al caso, situación que -a su entender- no ha ocurrido en autos.

Por último, en lo que hace a los intereses resarcitorios intimados destaca que la apelante no expresó agravios concretos respecto a los mismos, por lo que deben confirmarse atento que los mismos se ajustan a lo establecido en el art. 37 de la ley procedimental.

Se opone a la prueba ofrecida por la recurrente, hace reserva del caso federal y solicita se dicte sentencia confirmando en todas sus partes la resolución recurrida con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que mediante PV-2025-103939197-APN-VOCX#TFN se resuelve rechazar el pedido de suspensión del

trámite de la presente causa, solicitado por la actora.

Que por medio de PV-2025-112743184-APN-VOCX#TFN se resolvió que como la prueba informativa ofrecida por la recurrente -oportunamente requerida por este Tribunal-, ya se encuentra incorporada a los presentes autos, se la tiene por producida; asimismo se dispone que con relación a la solicitud de que se tome en consideración la pericia realizada en los autos caratulados “M., D. A. c/ EN-AFIP-LEY 27605 s/Proceso de Conocimiento” (Expediente 33629/2023)”, se le requirió a la actora que acompañara copia del informe pericial producido por ante el fuero Contencioso Administrativo Federal, además de las impugnaciones u observaciones que se hubieran realizado y las contestaciones y/o aclaraciones relativas a éstas.

Que cumplido el plazo fijado en la providencia antes mencionada sin que se diera cumplimiento a lo allí requerido, es que por PV-2026-17793908-APN-VOCX#TFN se dispuso que siguieran los autos según su estado.

Ello así, por PV-2026-22766173-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y por IF-2026-75921344-APN-VOCX#TFN se pasan los mismos para dictar sentencia.

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

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 1, fs. 43/45 del IF-2025-95119844-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. Se indica que según los registros informáticos del organismo, el Sr. Mauro posee residencia tributaria en el Reino Unido a partir del 06/04/2020, habiendo nombrado a un responsable sustituto. Que en dicho informe se hace constar que el recurrente no presentó la declaración jurada del aporte solidario y que de acuerdo con lo informado por migraciones, el último viaje a Gran Bretaña es de fecha 12/05/2020. Se expone también que no registra impuestos activos, habiendo tramitado la baja en el impuesto a las ganancias y en el impuesto sobre los bienes personales desde el período 05/2020, siendo el motivo “Cese de actividades” y “baja por residencia en materia migratoria en otra jurisdicción”.

En base a las declaraciones juradas oportunamente presentadas, los fiscalizadores dicen haber constatado la

tenencia de importantes fondos e inversiones que principalmente posee en los Estados Unidos y en el Reino Unido. Explican que se solicitó a la División Gestión de Intercambio Automático de Información dependiente de la Dirección de Fiscalidad Internacional información relativa al intercambio, esto es cuentas e inversiones financieras que posee el exterior en el año 2020, informando dicha área -con fecha 23/03/23- que no puede tramitar un pedido de información a otra Administración Tributaria para solicitar elementos que tengan por fin verificar el cumplimiento del citado aporte solidario. Frente a ello, los actuantes procedieron a calcular el aporte de acuerdo a la información obrante en las bases de datos del organismo. Que, cabe señalar que en la planilla agregada en las actuaciones (vide fs. 49 de antecedentes citados), se detallan el total de bienes en el país ($ 8.139.685,28.-) y en el exterior ($306.314.034,18.-).

Que para comenzar el análisis relativo a la cuestión de residencia 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 que la perdida de residencia fiscal argentina ocurrió el día 6/4/2020 por haber adquirido su residencia fiscal en el Reino Unido, en los términos de los artículos 116 a 123 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o en 2019 y sus modificatorias). Que ello también surge de las actuaciones administrativas aportadas por el ente fiscal (vide cpo. Ppal 1, fs.13/16 del IF-2025-95119844-APN-DTD#JGM), donde luce la copia de la Carta de Confirmación de Residencia donde el Servicio de Aduanas e Impuestos de Su Majestad, con fecha 20/7/2020 que confirma, según su leal saber y entender, que el Sr. D A Mauro, residió desde el 6/4/2020 hasta ese día de la fecha en que se emite la carta, debiendo remarcarse que la misma se encuentra apostillada, y con la traducción correspondiente. Que también se acompaña la baja definitiva por adquisición de residencia en materia migratoria en otra jurisdicción en el impuesto sobre los bienes personales desde el período 04/2020 y por cese de actividades y por internet en el impuesto a las ganancias desde el ejercicio 05/2020 (fs.21 ant citados), a lo que se agrega que también realizó ante el Organismo Fiscal la actualización de su domicilio del exterior, siendo este el último declarado.

Asimismo, cabe señalar que en el Dictamen Jurídico agregado en las actuaciones administrativas (cpo. Ppal 1, fs.85/95 ant. citados) se expone que “... las conductas observadas no resultaría en principio pasible de ser encuadrada dentro de los supuestos de responsabilidad penal ya que en la misma no se visualizaría acción de ocultamiento o engaño alguno que pueda inferir que se habría obrado con conocimiento y voluntad de efectuar un accionar evasivo...” (sic).

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 manera precisa que de la traducción de la Carta de Confirmación de Residencia, con su correspondiente apostilla afirma lo expuesto por la recurrente, ya que se lee: *"(…) Confirmo que,según el leal saber y entender de Servicio de Aduanas e Impuestos de Su Majestad, el Sr. D A Mauro de 21 Gowan, Avenue, Londres, SW6 6RH residió en el Reino Unido a efectos fiscales desde el 6 de abril de 2020 hasta el 20 de julio de 2020(…)*". Que cabe hacer notar que esta última fecha es la que data la Carta y que es coincidente con el sello inserto en la misma.

Que, conforme lo expuesto, surge de forma clara que la residencia del actor en el Reino Unido se dió con holgada anterioridad a la vigencia de la ley cuestionada. Que a mayor abundamiento corresponde también hacer notar que tal como se indica en la página del Senado de la Nación, con fecha 18/11/2020 recién ingresó el proyecto de ley a la Mesa de Entradas del mismo, es decir mucho tiempo después de que el actor perdiera su residencia permanente en el país.

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

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

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

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

"... Si se repara en que el proyecto de ley fue ingresado en el Congreso Nacional el 28 de agosto de 2020, en que obtuvo su aprobación en la Cámara de Diputados el 17 de noviembre y en la

Cámara de Senadores el 4 de diciembre y en que la ley sancionada entró en vigencia con su promulgación del 18

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

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

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

Que en el caso bajo análisis, como ya se dijera, no puede considerarse aplicable lo descripto en la norma ya citada, esto que la de fijar la residencia del sujeto al 31 de diciembre de 2019, ya que a la fecha en que el recurrente perdió su residencia fiscal en la Argentina, no existía 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.

V.-Que resuelto el tema de la residencia del recurrente, corresponde excluir al mismo del ámbito de aplicación del Aporte Solidario respecto a sus bienes en el exterior ya que no era residente argentino. Que por ello resta ahora analizar si resulta de aplicación de la ley que nos ocupa, respecto a los bienes que posee en el país y los agravios que el recurrente formula al respecto.

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

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

Que dicha ley fue reglamentada a través del Decreto N° 42/2021 (B.O. 29/01/2021) y se establecieron pautas para determinar la valuación de las acciones o participaciones en el capital de la 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 es la propia actora en su escrito recursivo quien expresa que prácticamente no tiene bienes en Argentina, pero los bienes en el exterior superan o superaban el mínimo exento que dispone el aporte solidario y es por ello que el Fisco Nacional lo reclama.

Que conforme se mencionara y que surge del informe final de inspección, los bienes en el país que posee el recurrente ascienden a la suma de $8.139.685,28.-, siendo ello coincidente con lo establecido en el Anexo I de la

Resolución apelada (35/2025 DV RRC2) donde se realiza el detalle de los bienes en el país llegando el cálculo a la misma suma.

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 ello así el valor de la totalidad de los bienes existentes al 18/12/2020 en el país no excede el importe fijado por el art. 2 inciso b) de la ley antes citada, por lo que a tenor de lo expresado, corresponde revocar el acto apelado en su totalidad. Las costas se imponen a la parte vencida.

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. Mauro el 6 de abril de 2020 perdió la residencia fiscal argentina por haber adquirido su residencia migratoria en Reino Unido, 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). Tampoco que la última salida de Argentina, de acuerdo a lo informado por la Dirección Nacional de Migraciones fue a dicho país el día 12 de mayo de 2020, sin que desde esa fecha reingresara al mismo.

Por otro lado, nada se dice en la Resolución, ni antes en las actuaciones administrativas, respecto de las actividades del Sr. Mauro, 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 a la presunción del art. 2 de la ley 27.605, única norma en la que en la Resolución se sustenta la pretensión fiscal. Por el contrario, en el dictamen jurídico allí agregado se deja en claro la ausencia de acciones de ocultamiento o engaño, ni de conductas evasivas por parte del Sr. Mauro.

Queda decir que no se encuentra en discusión tampoco, por haberse acreditado debidamente en las actuaciones, que el Sr. Mauro es residente permanente en el Reino Unido desde el 6 de abril del 2020, conforme nota del Servicio de Aduana de dicho país emitida el 20 de julio de 2020.

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. Mauro 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. Como ya se dijo, el único sustento de la pretensión fiscal es el art. 2 de la ley 27.605.

Tales consideraciones son suficientes para en este aspecto revocar la determinación de oficio notificada en la Resolución, y revocarla también 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 III de su voto .

II.- Que corresponde evaluar si resulta sujeto a derecho que el Sr. Mauro Diego Alberto 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 conforme surge en el RE-2025-63758486-APN-SGAI#TFN.

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 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. al 31 de diciembre de 2019. En virtud de ello, el aporte bajo trato se aplica sobre la totalidad de los 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 aportar 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 doce (12) meses. En este último supuesto el artículo 283 del DR 862/2019 considera que las presencias temporales en el país que, en forma continua o alternada, no exceden un total de noventa (90) días durante cada período de doce (12) meses, no interrumpen la permanencia continuada en el exterior.

En este sentido, cabe señalar que la pérdida de residencia opera al cumplirse cualquiera de ambos supuestos y causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a que el en que se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda. 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, por supuesto siempre que no se esté frente a un caso de doble residencia.

Que a tenor de lo expuesto, 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 en el caso de autos, el Sr. Mauro acompañó en el RE-2025-63757019-APN-SGAI#TFN, la que también se encuentra agregada a fs. 13/16 del IF-2025-95119844-APN-DTD#JGM de los antecedentes administrativos, una carta de confirmación de residencia emitida por el Servicios de Aduanas e Impuestos Su Majestad, con fecha 20

de julio de 2020, en la que se confirma que el recurrente residió en el Reino Unido **a efectos fiscale**s desde el 6 de abril del 2020 hasta el día en que se emitió la carta -20-07-2020-, remarcando que la misma se encuentra apostillada y con la traducción correspondiente.

Que en lo que aquí respecta, cabe resaltar que el citado instrumento no tiene entidad suficiente para acreditar la residencia **permanente** del actor en el exterior, puesto que el propio texto se encarga de aclarar que "la pr*esente no constituye un certificado de residencia a efectos de solicitar beneficios en virtud de cualquier acuerdo de doble imposición con el Reino Unido"*. A su vez tampoco posee validez temporal, ya que la residencia fiscal que se acredita es sólo por un periodo de tres meses, desde el 6 de abril de 2020 hasta el 20 de julio de dicho año.

Por otra parte, de acuerdo al informe emitido por Migraciones el 8 de julio de 2021, el cual luce agregado a fs. 17 del IF-2025-95119844-APN-DTD#JGM, el recurrente salió del país el 20/05/2020, por lo que en virtud de lo dispuesto en el artículo 117 de la Ley en el Impuesto a las Ganancias, la pérdida de residencia con base en la presencialidad, se produjo el día 01/07/2021. En efecto, al 18/12/2020 no se acreditó ninguno de los supuestos establecidos en la citada norma.

Que por lo tanto, partiendo del carácter de residente argentino al 18/12/2020, fecha de sanción de la Ley N° 27.605, cabe confirmar el acto administrativo en todas sus partes, toda vez que no se han opuesto agravios con relación a los bienes tomados como base para el dictado de la determinación de oficio, como así tampoco sobre la valuación de los mismos y las alícuotas aplicadas. Las costas se imponen a la vencida.

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

1°) Revocar el acto apelado en su totalidad, con costas.

2°) Regular los honorarios de los Dres. Juan Manuel Álvarez Echague y Gabriel Esteban Ludueña, en su carácter de co-apoderados, fijándolos en la suma de $678.549.- (pesos seiscientos setenta y ocho mil quinientos cuarenta y nueve) equivalente a 6,76 (seis con 76/100) UMA-Unidad de Medida Arancelaria-, para cada uno de los profesionales, importes que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada por el citado profesional en la etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Resolución SGA Nº1718/2026 (13/07/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.08.07 13:16:25 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 14:09:35 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: 2026.08.10 09:53:23 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: 2026.08.10 09:54:51 -03:00