República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-89298168-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 14 de Septiembre de 2026

Referencia: EX -2025-127774776-APN-SGAI#TFN;INDY FAILEMBOGEN; 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 -2025-127774776-APN-SGAI#TFN, caratulado “INDY FAILEMBOGEN s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2025-127770437-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 27 de octubre de 2025 dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro II General Impositiva de ARCA-DGI mediante la cual 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 intereses resarcitorios e impuso una multa equivalente al 100% del monto del gravamen atribuido como evadido con sustento en lo dispuesto por el artículo 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Plantea la nulidad de la resolución apelada, sosteniendo que la misma carece de los elementos de causa y motivación, lo que -a su entender- deriva en la vulneración de su derecho de defensa y torna el acto en ilegítimo e improcedente. Puntualiza que hay una incongruencia entre los importes considerados como sujetos a la base imponible que difieren sustancialmente entre la resolución de prevista, la base adoptada en el marco de la fiscalización y la resolución aquí recurrida, coincidiendo únicamente los valores consignados en la vista, circunstancia que también se refleja en el dictamen jurídico con respecto al tributo a ingresar. Sostiene que dicho dictamen omite hacer mención del encuadre penal de la conducta, sin perjuicio que concluye que no es pasible de denuncia penal, dada la inexistencia de ardid en las donaciones realizadas durante el denominado “periodo de sospecha”.

Manifiesta que el Aporte Solidario vulnera derechos y garantías de raigambre constitucional y que por tal motivo, decidió no ingresarlo, circunstancia que dio origen a la resolución aquí apelada. Expone que durante el año 2020 y con anterioridad al 18/12/2020 efectuó donaciones a favor de sus hijas y su nuera en carácter de “adelanto de herencia”. Se agravia de que el Fisco haya incorporado en la base imponible del Aporte los bienes donados,

sosteniendo que tales actos se concretaron cuando la ley aún no se encontraba vigente. Señala que el propio Organismo reconoce que no existió ardid en su accionar y que el adelanto de herencia resulta razonable y viable en atención a su edad. Agrega que no se ha formulado objeción respecto de los documentos privados acompañados para acreditar las donaciones realizadas, precisando que se configura una contradicción administrativa, por tanto, considera que no deben estar incluidas en la base imponible del gravamen.

Pone de manifiesto que la naturaleza del Aporte no puede quedar justificada únicamente por el estado de emergencia que motivó su creación, sin evaluar en ningún momento la capacidad contributiva del sujeto alcanzado. Afirma que admitir que la sola invocación de circunstancias excepcionales habilita a prescindir de dicho análisis implica apartarse de los principios de legalidad y reserva de ley. Expresa que el Aporte fue creado con el propósito de destinar los recursos recaudados a "morigerar los efectos de la pandemia", advirtiendo que, tales fondos así obtenidos también se financian a los programas de exploración, desarrollo y producción de gas natural, que se encuentran lejos de cubrir los efectos de la pandemia.

Remarca que se trata de un tributo análogo al Impuesto sobre los Bienes Personales y opera como una especie de sobretasa, toda vez que gravan la misma capacidad contributiva, pero en condiciones más gravosas al no contemplar las exenciones que prevé dicho impuesto, excediendo el límite razonable de imposición y vulnerando el principio de razonabilidad.

Precisa que la aplicación de dicho tributo también produce la afectación manifiesta del derecho de propiedad, puesto que representa un porcentaje sustancial tanto de la renta percibida durante el año 2020, como de su patrimonio. Resalta que la afectación no solo limita a los bienes alcanzados por el tributo, sino también al total de las rentas generadas en el periodo 2020, incluidas aquellas provenientes de su trabajo personal, resultando confiscatorio.

Subsidiariamente, en el caso de que no prosperen los planteos formulados, cuestiona que el tratamiento diferencial entre alícuotas para los bienes radicados en el exterior resulta inconstitucional y afecta el derecho de igualdad. Asimismo, pone de relieve que el mismo mecanismo se aplica al Impuesto sobre los Bienes Personales, circunstancia que agrava la vulneración constitucional alegada respecto de los artículos 5 y 6 del Aporte por reproducir un esquema estructuralmente análogo.

Plantea la improcedencia de la multa por ausencia de los elementos objetivo y subjetivo, argumentando que el Organismo inició la fiscalización antes de la presentación de la declaración jurada, por lo que no puede tenerse por configurada la infracción que se le imputa. Para el caso de una solución adversa, sostiene que al no reconocer el Fisco la existencia de ardid en las donaciones realizadas en el "periodo de sospecha", debe liquidarse nuevamente la base imponible del Aporte. En subsidio, en el supuesto de desestimarse las cuestiones previamente articuladas, solicita que se aplique la figura del error excusable afirmando que dicho error deriva de una interpretación razonada y lógica de la normativa aplicable y que además, su conducta siempre se mantuvo dentro de los parámetros de diligencia, prudencia y buena fe.

Finalmente, cita jurisprudencia y doctrina en sustento de su postura. Acompaña prueba documental y ofrece prueba pericial contable y solicita se deje sin efecto la determinación practicada, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que, a través de IF-2026-16947612-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Pone de manifiesto que el cargo se origina a partir de haber detectado que la actora omitió presentar la declaración jurada correspondiente al Aporte Solidario y Extraordinario para Morigerar los Efectos de la Pandemia del periodo fiscal 2020, tras constatarse que era titular de bienes cuyo valor superaban el mínimo exento.

Rechaza el planteo de nulidad articulado, alegando que la resolución apelada se encuentra fundada y fue emitida por autoridad competente, sin que se viera afectado el debido proceso adjetivo. Pone de relieve que las actuaciones llevadas a cabo por los inspectores y demás agentes intervinientes en el proceso de fiscalización, no revisten el carácter de determinaciones de oficio, por lo que no ha quedado acreditada la existencia de vicio alguno.

Efectúa un análisis de la Ley Nº 27.605, y la naturaleza jurídica del aporte solidario y extraordinario, señalando que cumple con el requisito de legalidad, siendo dictada dentro del contexto de la emergencia económica y sanitaria oportunamente decretada, destacando que se trata de una medida de excepción y por única vez. Sostiene la inexistencia de derechos absolutos en nuestro sistema constitucional, por lo que nadie dispone de un derecho irrevocablemente adquirido al mantenimiento de las leyes, ya que el Poder Legislativo se encuentra facultado a aplicar políticas legislativas, readecuando las existentes o sancionando nuevas normativas, siempre que se circunscriban a la Constitución Nacional. Por ello señala que no existe afectación de garantías constitucionales.

Respecto a la violación del principio de no confiscatoriedad alegado por la actora sostiene que con el fin de atender la emergencia sanitaria económica y social se aplicaron alícuotas mínimas sobre patrimonios de muy alto valor, de manera excepcional y por única vez. Destaca que no ha demostrado que el tributo en cuestión absorba una parte sustancial ni de su renta ni de su capital, agregando que la certificación contable realizada de forma unilateral no basta para fundamentar la supuesta confiscatoriedad, puesto que la misma debe ser comprobada en un contexto de bilateralidad.

Afirma que no observa afectación del principio de igualdad y considera que el agravio en cuestión se debe a la disconformidad con el plexo normativo. Cita jurisprudencia y doctrina en sustento de su postura y puntualiza que se convalidó en distintas ocasiones la creación de categorías siempre que las mismas no resulten arbitrarias o irrazonables, subrayando que la igualdad se refiere a igual tratamiento frente a la ley y a igualdad de circunstancias. Explica que el establecimiento de una alícuota mayor para bienes radicados en el exterior responde a una política de repatriación de activos en el contexto de una crisis económica que exige medidas de apoyo a la economía nacional.

En relación al principio de razonabilidad, expone los fundamentos por los cuales entiende que dicho principio no ha sido vulnerado, señalando que el tributo en análisis recae sobre patrimonios de mayor envergadura económica dentro del país, que fue establecido de manera excepcional y por única vez y que responde a una situación extraordinaria, entre otras cuestiones. Asimismo, se refiere al destino específico del aporte y concluye que su finalidad fue mitigar las consecuencias de la pandemia, originadas por la crisis económica, social y sanitaria derivada del Covid-19. Asimismo, realiza una diferenciación entre el impuesto sobre los bienes personales y el aporte y sostiene que no existe doble imposición, toda vez que el impuesto sobre los bienes personales no resulta equiparable al aporte, en tanto aquel no reviste carácter excepcional y posee un alcance patrimonial distinto, a la vez que recaen sobre hipótesis de incidencia diferentes.

En punto a las donaciones efectuadas por la recurrente, señala que el área determinativa verificó que las alteraciones producidas en el patrimonio alcanzado por el tributo, tuvieron lugar dentro de los ciento ochenta (180) días anteriores a la vigencia de la Ley 27.605, por lo que argumenta que no puede descartarse la inexistencia de una conducta orientada a sustraerse del cumplimiento del mentado tributo.

Hace notar que la apelante no formula agravio específico respecto de los intereses resarcitorios que le fueran determinados, indicando que los mismos se ajusta a lo previsto en el artículo 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), por lo que solicita su confirmación. Con relación a la sanción aplicada con sustento en el

artículo 45 de la citada ley N° 11.683 (t.o. vigente), remarca que se encuentran reunidos los elementos objetivo y subjetivo necesarios para configurar la infracción. Aduce que la conducta de la recurrente no puede atribuirse a un error excusable y que, asimismo no se verifican hechos que configuren eximentes de responsabilidad ni incapacidades que impidan la aplicación de la sanción correspondiente, solicitando que sea confirmada.

Se opone a la producción de la prueba ofrecida por la contraria y por los argumentos que expone, pide que oportunamente se dicte sentencia confirmando el acto apelado en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2026-22190554-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba rechazándose la informativa ofrecida y se admiten los puntos de pericia ofrecidos por la actora con excepción del individualizado como vii, por PV-2026-60685403-APN-VOCX#TFN se declara cerrado el período de instrucción y se elevan los autos a consideración de la Sala “D”.

Que por IF-2026-61622579-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar, estando agregadas las presentaciones realizadas por el Fisco Nacional y la actora a tal fin mediante IF-2026-65096251-APN-DTD#JGM e IF-2026-66479565-APN-DTD#JGM-, respectivamente.

Finalmente, por IF-2026-86423312-APN-VOCX#TFNse pasan los presentes actuados para dictar sentencia.

IV.- Que, a fin de seguir un orden en la exposición considero pertinente referirme en primer lugar, a la defensa de nulidad articulada por la actora respecto del procedimiento determinativo del Aporte y a las correspondientes liquidaciones practicadas.

En cuanto al agravio relativo a que los montos que difieren de lo consignado en la prevista y la base utilizada para la resolución, debe señalarse que:

“VII.- Que en lo relativo al planteo de nulidad por diferencia entre la prevista y la vista, cabe ante todo señalar que en la ley procedimental se contemplan actos preliminares o preparatorios tendientes a la instrumentación de un procedimiento reglado, como lo es el de determinación de oficio, previsto en el art. 16 y ss. de la ley 11.683. El aludido procedimiento puede desembocar en el dictado del acto de determinación, en el cual el ente fiscal tiene por configurado el hecho imponible y, estableciendo la base imponible a partir de los presupuestos que se tienen por configurados, aplica sobre ella el impuesto que estime corresponda, cuantificando de tal manera la obligación tributaria del contribuyente (conf. CNCont. Adm., Sala I, fallo del 16.3.04 “Agropecuaria Phaoka (TF 20.003-I) c/DGI).”

“En tales condiciones, ha de entenderse por “determinación tributaria” el acto emanado de la Administración destinado a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria (conf. CNCont. Adm., Sala IV, fallo del 12.2.87 “Regional Lee SA”), lo cual implica la acreditación -por vía directa o indirecta- del hecho generador del deber impositivo, su medición en términos de establecimiento de la base imponible sobre la cual procederá el último acto del proceso de determinación (conf. TFN, Sala B, fallo del 9.5.97 “Gruas Gut SRL”).”

“De ello se sigue que todo aquello que ha sido materia de fiscalización y verificación por parte del fisco, no constituye sino una secuencia de actos preparatorios o preliminares que tienen como finalidad única permitir la apertura del procedimiento de determinación tributaria (reglado por los arts. 16 y ss. de la ley adjetiva), que desembocará en la emisión del acto administrativo final que comporta precisamente la aludida determinación del deber pertinente.”

“En consecuencia, el acto cuestionado por la actora constituye lo que comúnmente se denomina “prevista” y constituye simplemente un acto preparatorio tendiente al dictado del acto administrativo -que es la determinación de oficio-, no siendo por ende un acto administrativo autónomo.”

“VIII.- Que, por último, en relación a la alegada falta de fundamentación y motivación de las resoluciones apeladas, tampoco le asiste razón a la recurrente, habida cuenta que según surge de su simple lectura, en ellos se han explicitado los hechos y antecedentes del caso que le sirven de causa, así como el derecho que considera aplicable el mismo. Se advierte de tal modo que no se ha visto menguado el derecho de defensa de la actora y si ésta discrepa con el Fisco Nacional, no es una cuestión que afecte la validez del acto sino que integra el fondo de la cuestión que este Tribunal está llamado a decidir.” (Conf. criterio adoptado en la sentencia dictada el 17 de octubre de 2013 en la causa “Accesorios Delta S.R.L. S/ Recurso de Apelación y sus acumulados” (Expte. N°33.922-I) de la Sala “A” de este Tribunal en la que intervine como Vocal Subrogante).

Así, de los antecedentes administrativos acompañados a la presente causa surge en forma clara que el ente fiscal ha cumplido acabadamente con el procedimiento fijado por los artículos 17 y siguientes de la ley 11.683, como así también se observa que tanto la vista como el acto recurrido cumplen con los requisitos de causa y motivación fijados en la ley de procedimientos administrativos.

En mérito a lo expuesto, la defensa articulada, debe ser rechazada. Asimismo, se hace notar que no corresponde la imposición de costas autónoma por la defensa de nulidad resuelta, toda vez que en oportunidad de efectuar dicho planteo ni la actora ni este Tribunal le otorgaron el carácter de previo y especial pronunciamiento, por lo que no puede ser considerada como una cuestión incidental.

V.- 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).

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).

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

indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de vigencia de la ley. 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).

VI.- Que el recurrente se agravia del destino dado a los fondos recaudados en virtud de la ley bajo estudio, aseverando que se habría recibido más de lo efectivamente destinado a la pandemia.

De la lectura de la ley que establece el aporte se evidencia que prioriza situaciones redistributivas, de prevención y asistencia, indicando el destino de lo recaudado en el art. 7 de dicha norma. Así se ha dicho que "Los fines redistributivos de los impuestos apuntan a disminuir las distancias en la distribución de la renta y del patrimonio, de modo que sin perjuicio de las desigualdades relativas y tolerables, no se den situaciones marginales en las cuales los individuos no estén en condiciones de cubrir sus necesidades mínimas y desarrollar su proyecto de vida personal" para agregar que "…los impuestos deben ser establecidos no solo en función de la capacidad contributiva, sino recogiendo otras pautas que posibilitan alcanzar el modelo delineado en la Constitución, o bien refiriéndose a capacidad económica cualificada por exigencias colectivas. En este último sentido, los propósitos extrafiscales de los tributos, no implican un desplazamiento del principio de la capacidad contributiva sino, por el contrario, su realización en clave de solidaridad" (Spisso, Rodolfo R. "Derecho constitucional Tributario", Abeledo Perrot).

En tal sentido cabe traer a colación que ya desde antiguo la CSJN ha sostenido que “existiendo la facultad de legislar en el Congreso, corresponde a éste apreciar las ventajas e inconvenientes de las leyes que dictare, siendo todo lo referente a la discreción con que hubiere obrado el cuerpo legislativo ajeno al poder judicial, que no tiene misión sino para pronunciarse de conformidad a lo establecido por la ley, y aun en la hipótesis de que se arguyera o pretendiera que la ley es dura ó injusta” (Fallos: 68: 238, 295 y 318:785).

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 …”.

VII.- Que, contrariamente a lo expuesto por la actora, el aporte bajo trato no tiene las mismas características que el impuesto sobre los bienes personales. Al respecto, corresponde señalar la condición de gravamen autónomo que ostenta el aporte creado por la ley 27.605, toda vez que su ámbito de imposición está perfectamente diferenciado, en tanto posee normativa, vigencia, conceptos y regulaciones propias. En el caso, el legislador instauró este tributo sobre la base de considerar los activos, estén o no afectados a una actividad económica o potencialmente aptos para generar una renta, en tanto y en cuanto para la determinación del aporte solidario debe tomarse el patrimonio del contribuyente. En tal sentido, se ha dicho que “los impuestos trascienden en las sociedades modernas los fines exclusivamente fiscales en su determinación, puede, considerarse no sólo la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno, sino también un mayor o menor deber de contribuir, que no sólo tiene como razón de ser la capacidad económica de quien contribuye. Por las características de los bienes, por el modo de poseerlos o explotarlos, por la mayor o menor vinculación del dueño con el país en que la riqueza gravada tiene su asiento o su fuente, por la clase de actividad que con ella se realiza, etc., ese deber puede ser mayor habiendo de por medio valores económicos iguales a los de los otros contribuyentes a quienes se cobra menos y viceversa...” (Fallos 314:1293).

Que “el deber de tributar se encuentra fundado en sólidas bases de naturaleza ética y en principios sociales, jurídicos y políticos, en virtud de los cuales no parece discutible que quienes se encuentran en relación con ciertas manifestaciones de capacidad contributiva elegidas por el legislador, deban respetar el pago de determinados gravámenes; pero a ese deber de tributar le corresponde un correlativo derecho del Fisco a recaudar, derecho que encuentra su límite en la definitiva configuración del hecho imponible, esto es, en la efectiva exteriorización de la capacidad contributiva” (Fallos: 306:1970; 344:1887). En tal sentido “toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por ley para el sostenimiento de los servicios públicos” (art. XXXVI de la Declaración

Americana de los Derechos del Hombre) y con mayor justificación en este caso dado la particular situación que se dió con la pandemia que se tradujo en la declaración del estado de emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social.

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

VIII.- Que sobre la queja que formula la actora sobre el agravamiento de las alícuotas fundado en la ubicación de los bienes por el hecho de encontrarse en el exterior, considerándolo arbitrario y, por ende, contrario al principio de igualdad.

Que el hecho de tener bienes o capitales en el extranjero, dada las particulares razones por las que se dictó la ley bajo trato, esto es la emergencia pública con motivo de la pandemia Covid-19, se consideró que fijar una tasa más gravosa para esta categoría de contribuyentes, sobre los que se entendió que tenían mayor capacidad contributiva. Así se ha sostenido que "en principio el límite que se considera no puede ser el mismo en ambos casos, pues de serlo las dos categorías, que hay razón para tratar diversamente, vendrían a resultar igualadas en él. Lo cual sólo estaría justificado si el límite aludido fuera absoluto; pero no lo es sino en el extremo en que desde todo punto de vista el monto de los gravámenes comporte prácticamente el aniquilamiento de la propiedad en su substancia o en cualquiera de sus atributos, siendo como es la propiedad privada uno de los fundamentos del orden instaurado por la Constitución. Fuera de tal supuesto se trata de un límite "relativo" y por lo mismo es variable, agregando que éste es "relativo a la razón de ser y la extensión del deber de contribuir que tienen los sujetos del impuesto de la categoría de que se trate, habida consideración de la incidencia del gravamen sobre ese fundamento del orden social y económico que es la propiedad" (Banco Hipotecario Franco Argentino contra Córdoba la Provincia, sobre inconstitucionalidad del impuesto de contribución territorial" del 21 de mayo de 1948).

Que refiriéndose a la potestad del Poder Legislativo en el dictado de las leyes como la que nos ocupa, también se ha dicho que tiene facultades amplias en tanto "....tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de valuación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales. ...Que, como principio y tal como lo ha señalado el Tribunal, la garantía de ese derecho no importa obstáculo para la aplicación de gravámenes que pueden conducir, sin mengua de su validez constitucional, a la aplicación de alícuotas más elevadas en orden a gravar, como ya se anticipó, bienes inexplotados o que lo son de manera que no concuerden con los fines de desarrollo y promoción económicos..." para agregar que "...el poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de fuerzas económicas (en igual sentido, Fallos 243:98, entre otros)" (Fallos 314:1293).

En efecto, "... la garantía de la igualdad de las cargas públicas no impide que la lesigslación considere de manera diferente situaciones que estime diversas de modo tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes (Fallos: 188:464; 191:460; 284:319)" para señalar luego

que “...como lo ha dicho el Tribunal, si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva... la determinación de diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida de su capacidad económica. 'El valor económico de los bienes -sostuvo en Fallos:210:284-que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo las distintas categorías de contribuyentes ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones -continuaba- pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son sólo indirectamente'. ” (Fallos 314:1293).

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

Sobre la vulneración del principio de igualdad ante las cargas públicas la CSJN ha sostenido que esta garantía importa en lo relativo a impuestos, establecer que en condiciones análogas, deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes (Fallos: 105:273; 117:22; 132:198, entre otros); siendo una facultad del legislador la de establecer distinciones o formar categorías, siempre que tales clasificaciones no revistan el carácter de arbitrarias o estén inspiradas en un propósito manifiesto de hostilidad contra determinadas personas o clases (Fallos: 98:20; 115:111; 132:402; 140:175; 144:313; 149:417; 150:419; 156:219; 171:79; 175:199; 176:339; 179:98; 195:270; 196:337; 207:270, entre otros), siempre que el criterio de distinción que establezca entre ellas sea razonable o responda a una finalidad económica o social (Fallos: 138:313; 147:402). Así se ha sostenido que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:333; 51:350; 114:262; 137:212; 174:353; 243:98; 286:301) y, en tal sentido, “no corresponde a los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales” (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301).

Ello así, no se evidencia que al establecer el legislador una alícuota diferenciada para los bienes situados en el exterior, hubiese hecho distinciones entre sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias, es decir que se aplica a todos los bienes situados en el exterior, sin que se observe otra distinción y por lo tanto no se evidencia como lesivo de la garantía de igualdad ante la ley. En tal sentido la alícuota diferencial ha sido fijada o cuantificada atendiendo a la capacidad contributiva de los titulares de bienes en el exterior.

IX.- Que, sobre el argumento que esboza la recurrente de que no debió incluir en la base de cálculo de aporte solidario los activos donados a sus hijas y nuera antes de la vigencia de la ley 27.605 y que por lo tanto no sería aplicable la presunción que establece el art. 9 de la citada ley, cabe hacer las siguientes consideraciones.

Que, el último párrafo del artículo 9 de la ley 27.605 dispone que: “Cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte, durante los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación”.

Que, teniendo en cuenta que la presunción de dolo fijada en la norma antes transcripta admite prueba en contrario, estimo pertinente referirme a las constancias e informes agregados en las actuaciones administrativas.

Que, la norma en análisis establece que para que opere la presunción allí dispuesta la/s operación/es debe configurar “un ardid evasivo o esté destinada a eludir” el pago de la obligación fiscal, y para ello entiendo que el dolo que se le atribuye al contribuyente debe estar demostrado. En esta línea, se enrola lo sostenido por nuestro más Alto Tribunal al resolver la causa “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c/ DGI” (Fallos: 322:519), donde sostuvo que la figura de defraudación de impuestos requiere que el Organismo Recaudador pruebe no solo la materialidad de la infracción sino también su elemento subjetivo (dolo).

Que del dictamen jurídico que obra agregado en las actuaciones administrativas (IF-2026-16969933-APN-DTD#JGM), a fin de que meritúe si la conducta desplegada por el contribuyente encuadra en las previsiones de los tipos penales contemplados en el Régimen Penal Tributario vigente, señala que si bien el ajuste efectuado superaría la condición objetiva de punibilidad requerida por el art. 1° del citado régimen, agrega que “las donaciones realizadas por la contribuyente no constituirán, prima facie, una conducta ardidosa con la entidad suficiente como para configurar el delito de evasión tributaria. En ese sentido, (…) 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”. Por el contrario, deja constancia que el inspeccionado aportó la documentación requerida detallando los bienes que poseía, tanto en el país como en el exterior, observando que en atención a las presentaciones realizadas en el marco de la fiscalización y a la avanzada edad de la contribuyente, la conducta detectada en principio no resultaría típica en los términos de la Ley 27.430 con relación al Aporte Solidario y Extraordinario por el periodo fiscal 2020.

Que, por otro lado -como se dijo-, las donaciones fueron realizadas antes de la entrada en vigencia de la Ley 27.605, y en tal sentido, tal como lo señaló la Sala “B” de este Tribunal al resolver con fecha 14/7/2023 la causa “Arena, Laura Cristina s/recurso de apelación” donde se debatía una cuestión similar a la de autos, “...al momento del desapoderamiento de su patrimonio de la participación societaria por parte de la recurrente de autos, no existía la ley de estableció el ASE ni las condiciones de gravabilidad del mismo, por lo que en principio no puede inferirse sin más que aquella haya tenido en miras un ardid evasivo o una elusión del aporte con tal desapoderamiento”... para agregar “Por su parte, el Fisco Nacional no expone las razones o fundamentos concretos que lo llevan a presumir, con sustento en la facultad que le otorga el art. 9 de la ley de ASE, que la donación efectuada configure un ardid evasivo o una elusión del ASE” (voto del Dr. Porporatto).

Ello así, y dado que al no contabilizarse los bienes/activos dados en donación, el valor de la totalidad de los bienes existentes al 18/12/2020 igualmente excede el importe fijado por el art. 2 inciso b) de la ley antes citada, a tenor de lo expresado, corresponde hacer lugar al planteo formulado por la actora en este punto y a tal fin el Fisco deberá practicar la correspondiente reliquidación, sin tomar en consideración para el cálculo de la base imponible las donaciones realizadas por la actora a sus hijas y nuera el 29 de octubre de 2020.

IX.- Que, en cuanto al agravio relativo a que el aporte resulta violatorio de la garantía de no confiscatoriedad, en tanto cuestiona que el aporte recae sobre los propios bienes y no sobre su rentabilidad, y que la sumatoria de los impuestos patrimoniales supera también las utilidades generadas por su patrimonio, cabe recordar que sobre el criterio para la determinación del límite de confiscatoriedad se ha sostenido que no puede ser inflexiblemente uniforme, toda vez que para ello debe tenerse en cuenta las diversas circunstancias imperantes en el país y la relación de obligaciones tributarias con el bienestar general que se ha de promover mediante las normas dictadas a al fin, en el caso particular la situación suscitada por la pandemia por Covid-19 que motivó -en lo que aquí

interesa- el dictado de la ley que nos ocupa en autos. Al respecto, se ha señalado que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (cfr. Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre otros).

En tal sentido, la CSJN ha señalado que "en razón de las cambiantes circunstancias del país -e incluso bajo las mismas circunstancias- la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, entre otros factores, puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos. Dicho límite no es absoluto sino relativo, variable en el tiempo y aun susceptible de diferenciaciones en un mismo tiempo (Fallos: 210:855, 1208). En todos estos casos, el Tribunal ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros)" (Fallo de la CSJN in re "Candy SA c/AFIP y otro s/acción de amparo", sentencia del 3/7/2009).

Así se ha dicho que "a tales propósitos y sin que ello se erija en un parámetro de rigidez insuperable, cabe recordar la garantía de la razonabilidad en el ejercicio de las prerrogativas de los poderes públicos y la pauta -sentada desde antiguo en materia de imposición inmobiliaria (Fallos: 210:172; 239:157), de impuesto sucesorio (Fallos: 234:129) o de impuesto a los réditos (Fallos: 220:699)-, de fijar un 33% como tope de la presión fiscal -en el caso, calculado sobre la capacidad del contribuyente establecida según los criterios de la L. 23256-, tope más allá del cual estaría comprometida la garantía del artículo 17 de la Constitución Nacional" ("Horvath, Pablo c/Fisco Nacional -DGI-" - CSJN – 4/5/1995, en el caso de la ley sobre el régimen del ahorro obligatorio).

En efecto, la tasa fijada por nuestro más Alto Tribunal en el 33% de la renta para determinar que un tributo es confiscatorio ha quedado en oportunidades relativizada, es decir que no hay un criterio pétreo respecto de la proporción a tener en cuenta (vg. Fallos antes citados y en igual sentido fallo Montarce, Marcelo A. c/Gobierno Nacional CSJN 17/9/1974 como así también en el fallo "Candy" -ya citado-, éste último, referido a una cuestión referida al impuesto a las ganancias de ajuste por inflación donde se dijo: "...si se determina el impuesto a las ganancias sin aplicar el ajuste por inflación, la alícuota efectiva del tributo a ingresar no sería del 35% sino que representaría el 62% del resultado impositivo ajustado correspondiente al ejercicio 2002, o el 55% de las utilidades -también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes estos que excederían los límites razonables de imposición."

Que, en este sentido corresponde señalar que, una invariable jurisprudencia del Tribunal ha establecido que, para que se configure un supuesto de confiscatoriedad, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 248:285; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Sin embargo, se ha puntualizado que el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias (Fallos: 314:1293; 322: 3255), y que el criterio para juzgar la proporción de los impuestos y su racionalidad no puede ser férreamente uniforme para todos los casos, pues para declarar que un impuesto es confiscatorio o no, "...no basta considerar el monto de su tasa sino también otros fundamentos relativos a la materia imponible, a la oportunidad de su aplicación o a su repercusión, etc., cuyo estudio incumbe al Congreso dentro de las vallas insalvables de las garantías constitucionales correspondientes" (Fallos: 160:247). Que en el voto en disidencia del Dr. Petracchi en el Fallo Candy antes citado se señaló que "en el mismo orden de ideas, el Tribunal ha afirmado que, en razón de las variables circunstancias del país -incluso bajo las mismas circunstancias-, la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general, derivada de la clase de riqueza o actividad gravada, o bien, de la vinculación directa o indirecta del contribuyente con el país donde la riqueza tiene su asiento o la ganancia es obtenida, pueden justificar que la determinación del límite varíe, en más o en menos."

Es por ello, que el carácter confiscatorio de un gravamen no puede ser establecido sino como consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hechos que condicionan su aplicación y su incompatibilidad con la garantía constitucional de la propiedad, lo que no puede resultar sino de la prueba de la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado.

A tal efecto, debe analizarse la Certificación Contable con Anexos que acompaña como documental (RE-2025-127770590-APN-SGAI#TFN) y la pericia contable producida ante esta instancia (IF-2026-56896944-APN-DTD#JGM), a fin de acreditar la confiscatoriedad alegada.

En relación a la Certificación Contable, el firmante calcula el porcentaje que representa el aporte determinado en relación a la renta percibida en el año 2020 proveniente de los bienes sujetos al aporte solidario y extraordinario, señalando que éste asciende al 216,49% y detrayendo bienes donados a 106,22%. Además, indica que el aporte solidario calculado según el Fisco Nacional sería del 77,26% respecto del importe de la renta total percibida en el año 2020 y del 37,91% si se detraen los bienes donados. Del mismo modo, consignó la incidencia conjunta del aporte y de los importes ingresados en concepto de Impuesto a las Ganancias e Impuesto sobre los Bienes Personales respecto de la renta total percibida en ese periodo.

Sobre el informe pericial rendido en autos, ambas peritos informan el gravamen determinado por los impuestos sobre los Bienes Personales y a las gananacias del periodo fiscal 2020 y la suma total de rentas del período indicando las gravadas y las no gravadas y exentas. Que al referirse a si el monto del aporte absorbe una parte sustancial de la renta producida por los bienes gravados en el año 2020 y de la renta total percibida por ese año; las expertas arriban al mismo resultado, esto es que el aporte solidario determinado representa un 216,49% en el primer supuesto y del 77,26 % para el segundo, precisando la perito de la parte actora que “el aporte absorbe una parte sustancial de la misma”, mientras que la perito del Fisco Nacional aclara que “la determinación de si un tributo reviste carácter confiscatorio constituye una cuestión de naturaleza jurídica y constitucional, ajena al marco de actuación de esta perito contador”.

Al responder acerca de si el efecto acumulado del Aporte más los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales del período absorbe una parte sustancial de la renta total percibida incluyendo la correspondiente al trabajo personal; ambas profesionales concluyen que el importe total representa un 119,12% de la renta total percibida en el mismo periodo fiscal, pero aquí también la perito por el ente recaudador expresa que no procede dicho cálculo en tanto el aporte se calcula sobre el patrimonio y no sobre sus rentas y que no corresponde sumar impuestos además del aporte solidario a fin de demostrar una confiscatoriedad dado que se imputan en forma individual.

Por último, al solicitarles que calculen el importe del Aporte aplicando sobre la totalidad de los bienes la escala prevista por la ley Nº27.605, ambas peritos llegan al mismo importe que el determinado por ARCA.

En tal sentido, cabe destacar que no se verifican discrepancias técnicas o contables entre las expertas respecto de los importes determinados, las rentas consideradas ni los cálculos efectuados, circunscribiéndose las diferencias expuestas por la perito del Fisco Nacional a consideraciones relativas a la metodología empleada para evaluar una eventual confiscatoriedad y a la naturaleza jurídica de dicha cuestión.

Que conforme lo ha señalado tanto la doctrina y la jurisprudencia la opinión del perito no vincula al juez, y por lo tanto, la fuerza probatoria del dictamen pericial debe ser estimada por el magistrado en concordancia con las leyes de la sana lógica y los restantes elementos de convicción que existen en la causa. Es así que “cuando se habla de apreciación o valoración de la prueba se comprende su estudio crítico en conjunto, tanto de los varios medios

aportados por una parte para demostrar sus alegaciones de hecho, como de los que la otra adujo para desvirtuarlos u oponer otros hechos...' (cfr. 'Teoría general de la prueba judicial' Devis Echandía, T. I. - pág. 287), por lo que dicha actividad valorativa, en definitiva, es el denominado método reconstructivo de apreciación conforme las reglas de la sana crítica.

La actora sostiene que el aporte resulta confiscatorio, teniendo como parámetro lo intimado por tal concepto y la renta obtenida durante el período 2020. Que no puede soslayarse que la ley 27.605 establece que para el cálculo del aporte debe tenerse en cuenta el valor de los activos al 18 de diciembre de 2020 (fecha de entrada en vigencia de dicha ley). Que de la lectura de las normas aplicables al caso no se evidencia que se haga mención a la renta generada por los bienes que posea en el país o en el exterior, puesto que se trata de un aporte *extraordinario* y *por única vez* atento la emergencia decretada para afrontar las situaciones derivadas de la pandemia, que grava el patrimonio como exteriorización de riqueza y no la renta.

En tal sentido, para analizar la confiscatoriedad alegada considero que debe contemplarse la incidencia del aporte sobre el patrimonio, teniendo en cuenta las características propias del aporte solidario, más allá que las obligaciones tributarias se paguen con lo producido de la renta, pues bastaría que un contribuyente decidiera mantener incólume sus activos sin ponerlos a producir o generar rentas para que se escude en que por tal motivo no es pasible de abonar lo adeudado a ARCA, máxime teniendo en cuenta que no surge de autos que el recurrente tenga una imposibilidad material real de hacer frente al pago del aporte intimado teniendo en consideración su patrimonio. Es por ello que no resulta razonable que la confiscatoriedad alegada deba ligarse indefectiblemente con la renta de un único período, máxime que el año elegido ha sido inusual por la pandemia sufrida, debiendo tenerse en cuenta el valor efectivo de los bienes y considerar su potencialidad productiva a partir de los flujos de rentas o ingresos que producirían dichos bienes (CSJN, Fallo 322:3255).

En el caso, la pericia se limitó a establecer el porcentaje de absorción del aporte intimado en autos con respecto a la ganancia obtenida sin que se hiciera el cálculo de incidencia del gravamen con relación a los bienes, además de no contemplar el supuesto de que se detrayeran los bienes donados. En tal inteligencia, del análisis efectuado no se vislumbra que la prueba recabada resulte hábil para demostrar de forma precisa e inequívoca, la ausencia de una capacidad contributiva para afrontar el pago de sus obligaciones fiscales y el supuesto de confiscatoriedad.

X.- Que resta referirse a la liquidación de accesorios practicada en el acto determinativo.

Que no puede soslayarse 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 agravios contra la forma de cálculo de los accesorios, procede confirmar la liquidación efectuada en el acto determinativo, en la proporción en que se confirma el mismo.

XI.- Por último, y 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 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 el recurrente no poseen la entidad suficiente para demostrar un accionar diligente que lo 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, ni procede reducción alguna en tanto y en cuanto se aplicó el mínimo fijado por la norma referida.

XII.- Por todo lo expuesto corresponde confirmar parcialmente el aporte solidario determinado con más intereses y la sanción aplicada, en la proporción correspondiente, debiendo el Fisco Nacional practicar la reliquidación correspondiente a tenor de lo decidido en el Considerando VIII del presente voto. Las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

La Dra. O'Donnell dijo:

Adhiero en lo sustancial a la decisión propuesta en el voto de la Vocal Instructora.

Ello así toda vez que en el caso el juez administrativo no cuestionó la validez formal ni la legitimidad de las donaciones que la Sra. Failembogen hizo a sus hijas, herederas forzosas en carácter de anticipos de herencia, y en una menor porción a su nuera, ni tampoco que no fueron por el total de su patrimonio sino por un tercio del mismo.

El único fundamento de la pretensión fiscal es la fecha en que se llevó a cabo la operación, dentro del plazo previsto en el tercer párrafo del art. 9 de la ley 27.605.

Dicha disposición, conforme lo he expresado en oportunidades anteriores, consagra una presunción de evasión a partir de la constatación objetiva de variaciones patrimoniales que lleva ínsita el ardid o la intención de evitar la obligación de pago, que, en el caso en particular, no ha sido debidamente acreditada, ni tampoco puede extraerse dicha intención de la documentación obrante en las actuaciones administrativas, ni en este Expediente.

La Sra. Failembogen donó a sus familiares más cercanos solamente una parte de sus activos, por lo que continuó siendo contribuyente del aporte solidario creado en la ley 27.605; además, no se reservó derecho alguno sobre los mismos y lo hizo a una edad avanzada, momento a partir del cual dichos activos dejaron de formar parte de su patrimonio.

Por ello, no habiéndose invocado ni acreditado indicios claros que permitan presumir que su intención fue evitar el pago del impuesto, la porción donada no pudo ser alcanzada con el aporte creado en la ley 27.605.

Es que el art. 9 de la ley 27.605, en la parte que aquí importa, dispone que "Cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte, durante los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago", el organismo fiscal podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación. De su texto se desprende que la presunción legal no opera de manera automática por la sola circunstancia objetiva de la variación patrimonial verificada en dicho lapso, sino que exige, además, la acreditación de un elemento subjetivo específico: la existencia de un ardid evasivo o de una maniobra dirigida a eludir el pago del tributo, extremo que —por tratarse de una presunción que admite prueba en contrario— debe ser demostrado y no puede presumirse sin más de la mera transferencia de bienes (cfr. Esta Sala en los

precedentes "Rossotti, Omar Luis s/recurso de apelación", sent. del 12/11/2025, y "Ramponi, Susana Beatriz s/recurso de apelación", sent. del 23/12/2025).

En el caso, como ya se dijo, ni de los Considerandos de la Resolución, ni de las actuaciones que preceden su emisión, entre ellas el dictamen del servicio jurídico, se menciona ninguna maniobra que pueda configurar la intencionalidad prevista en la norma más arriba citada, más aún allí se descarta en forma expresa una actitud dolosa en la Sra. Failembogen dada su edad avanzada y la validez formal de los contratos de donación, por lo que, en la porción donada que fue incluida en la base imponible del gravamen, la Resolución recurrida debe ser revocada, con costas.

Respecto de la porción restante, adhiero a las consideraciones y el análisis hecho por la Vocal Instructora en el Considerando IX de su voto, por lo que corresponde su confirmación, con costas.

El Dr. Martín dijo:

I.- Que en las presentes actuaciones se encuentra en discusión la procedencia de la Resolución N° 235/2025 (DVRRC2) mediante la cual el ente fiscal estableció la obligación de la recurrente en el Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia -ley 27.605- (en adelante, el ASE) y la intimó a ingresar la suma de $24.578.474,97 por dicho concepto con más el importe de $73.954.992,62 por intereses resarcitorios. Asimismo, se aplicó una multa por omisión según el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) equivalente al 100% del aporte determinado.

II.- Que los agravios planteados por la apelante y lo manifestado al respecto por el organismo fiscal surgen del relato de los hechos efectuado en el voto de la Dra. Gómez.

III.- Que en lo que hace al planteo nulificante introducido por la actora, adhiero a lo expuesto en el Considerando IV del voto mencionado, como así también comparto el tratamiento dado a los agravios en los Considerandos VI, VII y VIII del mismo.

IV.- Que en lo referido a las manifestaciones dirigidas a cuestionar la constitucionalidad del aporte, cabe recordar lo dispuesto en el art. 185 de la ley de procedimiento fiscal. Sin perjuicio de lo cual, y no obstante la denominación dada en la ley Nº 27.605, la Corte Suprema de Justicia de la Nación manifestó que “los precedentes de esta Corte sostienen que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si estas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos: 150:89), ya que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301, 314:1293 y, más recientemente, en Fallos: 329:2152)”.

V.- Que las presentes actuaciones tienen su origen en la fiscalización iniciada a la contribuyente mediante la O.I. N° 1.928.902 respecto del Aporte Solidario y Extraordinario, al haberse detectado que omitió presentar la declaración jurada respectiva por considerar vulnerados derechos y garantías constitucionales, al entender en consecuencia, que no correspondía la presentación y pago de la declaración jurada a pesar que la totalidad de los bienes de su propiedad superaban los $200.000.000. Ante lo cual, a partir de información obtenida de las bases de datos de ARCA y de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondientes a los períodos fiscales 2019 y 2020, se procedió a calcular el Aporte surgiendo el saldo a ingresar intimado en autos.

Que la Sra. Failembogen presenta como actividad principal declarada la de “servicios jurídicos” con cierre de sus ejercicios fiscales el 31 de diciembre de cada año.

Que en el marco de la inspección se corroboraron distintas variaciones patrimoniales producidas entre el 31/12/2019 y el 18/12/2020, sobre las que la actora aportó las copias de las ofertas de donación de diversos activos a favor de sus dos hijas: Laufer Raij, Jana Ethel y Laufer, Paula Malka, y su nuera: Hazan, Martha Micaela, todas de fecha 29/10/2020, certificadas por Escribano Público en la misma fecha, de acuerdo al siguiente detalle:

a) Laufer Raij, Jana Ethel

-Dólares estadounidenses U$S100.000, afectados de su cuenta bancaria en el Leumi Bank.

-350.000 bonos nominales de BRAZIL Federative Rep Global Bd, cupón 4,875% valor U$S352.191.

-100.000 bonos nominales de ITAU Unibanco HLDG S.A. por U$S100.626.

-200.000 bonos nominales de HSBC HLDSG PLC SUB NT cupón 3,40% valor U$S202.040.

-200.000 bonos nominales de CNOOC Finance 2013 Ltd, cupón 3% por U$S 209.076.

-200.000 bonos nominales de PERUSAHAAN PENERBIT SBSN INDONESIA por U$S228.182.

b) Laufer, Paula Malka

-Dólares estadounidenses U$S 250.000, afectados de su cuenta bancaria en el IDB Bank de

Estados Unidos.

-100.000 bonos nominales de eBay inc, cupón 3,8% valor U$S100.000.

-200.000 bonos nominales de JP Morgan Chase & Co cupón 3,25% por U$S 202.700.

-200.000 bonos nominales de ITAU Banco Holding S/A Cayman Island cupón 5,125% valor U$S 213.600.

-3613,590 cuotas partes de Fondo de Inversión Atomo Global Yield por un valor de U$S403.009,84.

c) Hazan, Martha Micaela

-Dólares estadounidenses U$S650.000, que fueron transferidos de su cuenta en el IDB Bank de Estados Unidos Cta N° 107.486 a una cuenta de la donataria.

Que con fechas 29/10/2020 y 04/11/2020 fueron aceptadas las ofertas de donación por parte de las donatarias.

Que para fundar la gravabilidad de tales bienes en el ASE el ente fiscal, en conformidad con lo dispuesto en el tercer párrafo del art. 9 de la ley N° 27.605, advirtió que tales variaciones se verificaron dentro del plazo temporal de ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de la ley respectiva, y concluyó que la actora no arrimó pruebas que permitan presumir inexistencia de un obrar tendiente a eludir el ASE.

Advierte el Fisco que no obstante el desprendimiento patrimonial efectuado a favor de las donatarias, el valor total de los bienes de la aportante quedó por encima de la base de determinación prevista en el art. 2° de la ley N° 27.605, correspondiendo incluir dentro de la totalidad de los bienes al 18/12/2020, aquellos que fueron donados a

favor de sus hijas y nuera.

VI.- Que en este tipo de presunciones la carga de la prueba queda invertida y es el contribuyente el que debe acercar los elementos de prueba necesarios para obturar la aplicación de la presunción. Al admitir prueba en contrario, el contribuyente tiene derecho, ante la convicción del ente fiscal, a invocar y demostrar que las variaciones patrimoniales ocurridas en el período de sospecha responden a negocios “reales” en los que la *intentio facti* y la *intentio juris* coinciden, y no motivados en un propósito netamente fiscal para evadir o en su caso, eludir el pago del aporte. Por otro lado, el Fisco debe reunir elementos suficientes para fundar la aplicación de la presunción contenida en la norma en orden a justificar el despliegue del negocio cuestionado en un contexto de ardid evasivo o elusivo de pago, según las circunstancias, en orden a desvirtuar la legitimidad del acto. Sobre este tópico cabe remarcar que se trata de presunciones legales “relativas” que están consagradas, sobre la base del derecho de defensa a fin de no tornarlas arbitrarias. Sin embargo, cabe distinguir entre la presunción basada en una labor compleja y minuciosa como sería la aplicación de la “realidad económica”, donde el Fisco debe investigar, respaldar y desarrollar la tesis de que se está frente a una situación real diferente de la instrumental. Es una presunción “macro” con infinitas aristas y eventuales conclusiones. En cambio, hay otro tipo de presunciones en que el análisis se limita a encuadrar el caso bajo análisis a la tipificación diseñada por el legislador a fin de darle soporte a la aplicación de la presunción. Ello así, hay una diferencia evidente entre el indicio que utiliza y a partir del cual formula la auditoría fiscal, que debe tener coherencia funcional, frente al indicio que impone el legislador y mientras no se lo tilde de inconstitucional forma parte de la legislación positiva.

Que en un reciente pronunciamiento en la causa “Zahr, Inés c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo” del 7/08/2026, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal analizó la aplicación del art. 9° de la ley N° 27.605.

Que si bien en los precedentes “Rossotti, Omar Luis” del 12/11/2025, “Ramponi, Susana Beatriz” del 23/12/2025 y “Domenech, Abel Antonio” del 2/12/2025 de esta Sala “D” resultó suficiente el análisis del dolo -y posterior exclusión del mismo- en el accionar de los sujetos obligados para arribar al esclarecimiento de los hechos y descartar el período de sospecha, en este nuevo caso no se desconoce la ausencia de dolo o intención ardidosa, conforme también resulta de lo manifestado por la Dra. Gómez en el Considerando IX de su voto, pero aquí dado, no solo por la proximidad temporal de los actos involucrados con el período de sospecha sino por la figura contractual involucrada y la naturaleza de los bienes donados se impone necesario analizar la intención o no de eludir el pago del ASE, situación también contemplada en el artículo citado.

Que en la elusión el contribuyente mediante la utilización de determinadas figuras logra evitar o reducir el impuesto a su cargo, vulnerando el espíritu de la norma, lo que requiere en general un mayor esfuerzo del ente fiscal para la detección de tales situaciones y para lo cual en las normas se establecen presunciones y/o ficciones para combatir el fenómeno de la elusión.

Que en el IF-2026-16969933-APN-DTD#JGM (cuerpo 3, fs. 466/480) referido a las actuaciones administrativas se encuentran agregadas las copias de las donaciones, de las que se desprende que con fecha 10/10/2020 la Sra. Failmbogen efectuó las ofertas de donación en forma privada por los bienes detallados en el Considerando precedente a las donatarias, las que fueron aceptadas en fechas 29/10/2020 y 4/11/2020, junto con las certificaciones de firmas por Escribano Público y apostillas respectivas dado los domicilios de algunas de las donatarias -hijas-.

Que en el informe de inspección (IF-2026-16969933-APN-DTD#JGM, act. adm., cuerpo 3, fs. 544/557) se hace constar que no hay registros de donaciones anteriores efectuadas por la recurrente a sus hijas u otros familiares, ni

tampoco ello es acreditado por la misma en orden a demostrar que consiste en una práctica habitual dentro del seno familiar o que responda a una práctica de proyección sucesoria, sino que únicamente en apoyo de tales actos sostiene que se trató de simples adelantos de herencia dada su avanzada edad, sin dejar de ser un dato menor que los bienes donados representaban más de un tercio de su patrimonio. Ello así, se hace constar que el porcentaje de las donaciones, respecto de su patrimonio, es del 36,72%, al ascender a $243.788.000 sobre un total de bienes en el país y en el exterior de $663.867.840,90.

A lo que cabe agregar que tampoco resultó posible analizar el devenir de los bienes donados con relación a las donatarias al no arrimarse elementos tales como declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales u otras constancias, lo que hubiera resultado fundamental en atención a la particularidad de tratarse de activos líquidos. Que al consistir los bienes donados en activos líquidos y dado las características que revisten los mismos son absolutamente inestables y mudables. La transferencia vía donación de este tipo de activos en general puede ser un proceso rápido que no requiere de demasiadas formalidades y dificultades, por ende se trata de una operación sencilla pero volátil, ya que su reversión, por ejemplo, la transferencia de un bono simplemente se haría otra transferencia en sentido contrario, con una orden al broker respectivo, mientras que para transferir la propiedad de un bien inmueble es evidente que deben participar otros sujetos y formalidades dentro del proceso lo que lo hace más lento pero más firme en el tiempo, sin embargo la contribuyente decidió tomar el riesgo de donar a sus hijas y nuera dinero e instrumentos financieros con lo que ello implica y es ahí donde debió tener absoluta transparencia y coherencia.

Que si bien el ente fiscal no desconoce la legitimidad de los actos celebrados, cabe resaltar que las donaciones se celebraron a distancia en el caso de sus hijas, ya que dichas donatorias poseían domicilio en Israel, mientras que su nuera aceptó la donación en el mismo acto, y todas ellas fueron celebradas en forma privada con certificación de firmas, lo que podría suponer una actitud intempestiva ante la proximidad de la sanción del Aporte, lo que junto con las circunstancias mencionadas precedentemente permiten poner en evidencia que las donaciones realizadas poseían una finalidad netamente fiscal con un claro propósito de disminuir el pago del ASE, y en el mejor de los casos debía desvirtuar la presunción legal, cuestión que no ocurrió, ya que no demostró una planificación previa ni una continuidad de los actos donativos como para entender que se trataba de un eslabón dentro de un proceso más amplio. Tampoco acompañó documentación que acreditara mediante actos públicos o privados que se trataba de un proceso que se venía desarrollando con independencia del proyecto de ley elevado meses atrás al Congreso por parte del Poder Ejecutivo. En síntesis lo único que termina prevaleciendo en el caso es la disminución de la base del aporte solidario.

Ello sí, cabe concluir que no se aportaron elementos que permitan desvirtuar la presunción aplicada por el Fisco Nacional, resultando acertado que los bienes donados integren la base de cálculo del ASE, conforme se hace en la resolución apelada.

Por último, cabe hacer notar en relación a la aplicación del artículo 9° que el legislador diseñó dos supuestos que conforman la presunción de sospecha (evasión y elusión). A mi entender, no existe una lectura que permita considerar que hasta el momento del dictado de la ley N° 27.605, la presunción no estaba vigente y que ello habilitaría a rechazar su inaplicabilidad de la presunción en el 100% de los casos, ya que ella es inequívocamente aplicable a los 180 días previos a la sanción de la ley. Una interpretación en contrario implicaría vaciar de contenido al artículo 9° decretándose por vía indirecta la inconstitucionalidad del artículo

VII.- Que la recurrente alega que el ASE produce efectos confiscatorios al absorber un porcentaje sustancial de la renta percibida durante el período fiscal 2020 como de su patrimonio. En ese sentido acompaña una Certificación Contable (RE-2025-127770590-APN-SGAI#TFN), en la cual se expone un porcentaje de 216,49%; el que

representa el aporte en relación a la renta percibida por los bienes objeto integrantes de la base de cálculo y de 106,22%, en caso de detracción de los bienes donados, agregando además que el aporte solidario calculado según el Fisco Nacional sería del 77,26% respecto del importe de la renta total percibida en el año 2020 y del 37,91% si se detraen los bienes donados, aspectos que luego son compartidos por los profesionales contables que presentaron en autos la pericia ordenada. No obstante, a mi juicio la confiscatoriedad debe comprender un análisis fundamentalmente económico y tributario que derive en la violación del derecho de propiedad, sin utilizarse únicamente conceptos impositivos.

Que además en numerosos precedentes el Máximo Tribunal ha establecido que, para que se configure un supuesto de confiscatoriedad, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 248:285; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Sin embargo, se ha puntualizado que el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias (Fallos: 314:1293; 322: 3255), y que el criterio para juzgar la proporción de los impuestos y su racionalidad no puede ser férreamente uniforme para todos los casos, pues para declarar que un impuesto es confiscatorio o no, “...no basta considerar el monto de su tasa sino también otros fundamentos relativos a la materia imponible, a la oportunidad de su aplicación o a su repercusión, etc., cuyo estudio incumbe al Congreso dentro de las vallas insalvables de las garantías constitucionales correspondientes” (Fallos: 160:247).

Que por lo tanto, no basta con afirmar que el ASE revista carácter confiscatorio sino que se trata de una cuestión de hecho y prueba, de manera que dicha declaración será la consecuencia de un completo análisis de las circunstancias que rodean al caso, poniéndose especial énfasis en la actividad probatoria desplegada para acreditar la confiscatoriedad alegada.

Que en su escrito recursivo la actora introduce una mirada sesgada al respecto que hace referencia al detalle de los Bienes en el país expuesto por el ente fiscal, en donde figuran depósitos en dinero consignados al 18/12/2020 por el importe de $1.599.950,34; cuando el monto intimado por ASE asciende a $24.402.653,64; lo que a su entender demuestra que la suma pretendida resulta confiscatoria, omitiendo así considerar que el ASE recae sobre todos los bienes que integran el patrimonio, incluidos los situados en el exterior, y no sobre la renta o ganancia que éstos producen o que potencialmente pudieran producir.

Que según la resolución apelada la valuación de los bienes en el país en el ASE ascendió a $96.367.232,52 y la de los situados en el exterior a $549.118.310,67; alcanzando la sumatoria de todos los conceptos mencionados, el importe de $645.485.543,19; mientras que el monto a pagar en concepto de ASE era de $24.578.474,97, por lo que claramente la contribuyente poseía suficiente capacidad contributiva para afrontar el pago de la pretensión fiscal sin desmedro de su patrimonio.

Que en la pericia contable producida en esta instancia, agregada en el IF-2026-56896944-APN-DTD#JGM, la experta de parte de la actora expone que la renta total en el período fiscal 2020 fue de $ 31.814.277 y que la renta producida por los bienes gravados en dicho período fue de $11.353.268 según declaración jurada del Impuesto a las Ganancias y papeles de trabajo del período fiscal 2020 proporcionados por la Sra. Failembogen, lo que lleva a preguntarse cómo pudo afrontar sin cuestionamientos del estilo el pago del Impuesto sobre los Bienes Personales que por el mismo período fiscal alcanzó la suma de $8.145.799 y del Impuesto a las Ganancias del importe de $5.172.022, sin que pueda pasarse por alto que además la exigencia del ASE revestía carácter extraordinario y por única vez. A lo que cabe agregar cómo es posible que la renta que alega que produjeron sus bienes, en especial por el período fiscal 2020, le permitió mantener y solventar un patrimonio de la envergadura expuesta.

Por otra parte, es relevante destacar que del cuerpo 4 de los antecedentes administrativos (IF-2026-16970184-

APN-DTD#JGM) surge en el F.711 (impuesto a las ganancias) -fs 79- que el patrimonio al inicio del año 2020 ascendía a $ 184.900.332,38 mientras que al cierre el monto era de $ 116.151.567,40. A primera vista pareciera que el patrimonio disminuyó, sin embargo la comparación, a los efectos de verificar su evolución, si se efectuara al momento previo a la donación, habría que agregar al saldo final el monto de esta última ya que conformaba el patrimonio de la Sra. Failembogen a esa fecha -ello aun sin adentrarnos en la procedencia o no de la donación-. Utilizando el monto convertido en pesos de $ 243.788.000 -fs 85-, el patrimonio se elevaría a $ 369.939.567, duplicando el de inicio. Este análisis permite observar que el mayor valor de los bienes no se explica únicamente con ganancias alcanzadas por el IG, sino que también deben tenerse en cuenta aquellas que no han sido distribuidas o realizadas al cabo del ejercicio, según los distintos activos que conforman el patrimonio.

Que ello así, del análisis de la prueba rendida en autos se aprecia que no se produce la situación de confiscatoriedad invocada por la recurrente ni tampoco afectación alguna de su capacidad contributiva en razón de que su patrimonio en el período fiscal 2020 le permitía afrontar el pago de la suma pretendida en concepto de ASE, sin que haya demostrado cual es el perjuicio que su ingreso le ocasionaría, al no encontrarse vulneradas las garantías constitucionales que rigen en la materia. Ello así, resulta acertado el criterio fiscal plasmado en el acto recurrido.

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

IX.- Que resta referirse a la multa aplicada, equivalente al 100% del ASE dejado de ingresar por el período fiscal 2020 según el art. 45 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) en atención a la remisión que efectúa el art. 9° de la ley N° 27.605.

Que en lo que hace a la procedencia de la sanción se encuentran acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la Sra. Failembogen en dicha figura infraccional al configurarse el presupuesto básico de omisión de pago, sin que haya logrado acreditar la falta de culpa en su accionar, ni tampoco la existencia de un error con entidad para eximirla conforme se desprende del análisis de los hechos y pruebas producidas. Por lo que cabe disponer la confirmación de la misma.

X.- Por todo lo expuesto corresponde confirmar el acto en todas sus partes, con costas.

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 VIII, IX, X y XI 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: 2026.09.14 11:21:28 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: 2026.09.14 13:26:46 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: 2026.09.14 13:39:40 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: 2026.09.14 13:40:48 -03:00