República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-89879875-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 15 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-28458500- -APN-SGAI#TFN; "G.A.M.S. s/ Recurso de Apelación"

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente Nº **EX-2026-28458500- -APN-SGAI#TFN** caratulado "**G.A.M.S. s/ Recurso de Apelación**" a resolución de la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que mediante RE-2026-28452063-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra el acto administrativo emitido por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo con fecha 27 de febrero de 2026, la Resolución RESOL-2026-25-E-ARCA-DVRREP#SDGOPIM en virtud de la cual se determinó de oficio, en forma parcial, la materia imponible y el consecuente Aporte Solidario y Extraordinario regido por la Ley 27.605 de la recurrente, con más sus intereses resarcitorios. Por último, se aplicó una multa equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido conforme lo previsto en el artículo 45 de la Ley 11.683 (t.v.).

Indica que las presentes actuaciones se originaron con la Orden de Intervención N° 1.929.371, mediante la cual ARCA inició un procedimiento de verificación y fiscalización respecto de la recurrente, referido al ASE correspondiente al período fiscal 2020. Todo ello, en consecuencia, de que la recurrente no presentó la declaración jurada del impuesto ni abonó el mismo, puesto que ya no revestía la condición de residente fiscal argentino a la fecha de la entrada en vigor de la ley 27.605.

Solicita que disponga la suspensión del procedimiento ante este Tribunal, atento a que se encuentra en marcha un proceso judicial iniciado con anterioridad, caratulado "GA, MS c/ EN-AFI-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO" (Expte. N° 11796/2021), actualmente en trámite ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV.

Afirma que, en el presente caso, la recurrente perdió la residencia fiscal en la República Argentina el 1 de octubre de 2020, es decir, con anterioridad a la sanción de la ley ASE (18 de diciembre de 2020) cuestión -

dice- incluso reconocida por ARCA. Sin embargo, el fisco nacional determinó que la recurrente es contribuyente del ASE por todo su patrimonio, en virtud del artículo 2°, quinto párrafo de la ley 27.605, remitiéndose a las normas del impuesto a las ganancias para sostener erróneamente que debe valorarse la residencia fiscal del contribuyente al 31 de diciembre de 2019 y no la vigente al momento de su sanción.

Sostiene que esa regulación es notoriamente retroactiva, afectando los derechos adquiridos de la recurrente, quien obtuvo la baja fiscal en el impuesto sobre los bienes personales (en adelante "ISBP") y en el impuesto a las ganancias (en adelante "IG") en el mes de octubre del año 2020.

Sostiene que la determinación de oficio recurrida es manifiestamente arbitraria e ilegítima, por cuanto aplica el ASE a la recurrente de forma retroactiva, pese a la pérdida de la residencia fiscal por parte de la actora en octubre de 2020, de forma previa a la sanción de la Ley 27.605. Manifiesta que la postura fiscal amparada en el 5° párrafo del artículo 2 de la ley del ASE resulta a todas luces inconstitucional.

Afirma que nuestro país y la República Oriental del Uruguay suscribieron un Convenio para Evitar la Doble Imposición, mediante el cual se limita la potestad de ambos Estados con relación a los sujetos no residentes a los bienes ubicados en el territorio de cada país, por lo que la regulación retroactiva de la ley 27.605 se contrapone directamente con ese acuerdo internacional.

Alega que la determinación de oficio recurrida es manifiestamente arbitraria e ilegítima, por cuanto aplica el ASE a la recurrente de forma retroactiva, pese a la pérdida de la residencia fiscal por parte de la recurrente en octubre de 2020, de forma previa a la sanción de la ley 27.605. Manifiesta que la postura fiscal amparada en el 5° párrafo del artículo 2 de la ley del ASE resulta a todas luces inconstitucional.

Sostiene que de acuerdo con la ley 27.605, y en forma similar a lo que sucede con el ISBP, los sujetos residentes en el país deberán tributar por la totalidad de sus bienes situados en la República Argentina y en el exterior. Asimismo, los residentes en el exterior únicamente deberán tributar por sus bienes situados en la Argentina en tanto y en cuanto su valuación supere el monto mínimo (cfr. art. 2° y cctes.).

Sostiene que surge claro que la pérdida de la residencia es instantánea y no requiere de la aprobación de la ARCA, sin perjuicio del trámite de cancelación formal de la inscripción como contribuyente de los distintos tributos nacionales y de su facultad para constatar la inexistencia de obligaciones pendientes de pago a los efectos de asegurar su correspondiente recaudación. Fuera de ello, la persona que pierde la residencia fiscal argentina queda liberada de nuevos tributos por los bienes y rentas, ubicados y obtenidas, respectivamente, fuera del país.

Manifiesta que la recurrente adquirió la residencia permanente en la República Oriental del Uruguay el día 10 de agosto de 2020 y perdió la residencia fiscal argentina en el mes de octubre del mismo año. De ello se sigue que la recurrente no posee desde entonces vivienda permanente en la Argentina ni su centro de intereses vitales se encuentra en nuestro país.

Indica que esta situación jurídica (la mudanza de su residencia permanente al Uruguay), confirmada por la misma ARCA consumada al amparo de la legislación vigente al momento de obtener la baja fiscal impositiva, representa un derecho adquirido que el legislador no puede desconocer mediante la aplicación retroactiva del impuesto de la ley 27.605, que recae sobre idénticos bienes, sin menoscabar elementales derechos y garantías de cuña constitucional.

Reitera que al haber perdido la residencia fiscal argentina el 1 de octubre de 2020, mientras que la

ley que creó el ASE se sancionó el 18 de diciembre del mismo año, la actora no se encuentra obligada a ingresar suma alguna en concepto de ese impuesto, toda vez que se halla vedada la aplicación retroactiva de ese tributo.

Sostiene que la determinación de oficio recurrida se torna ilegítima al afectar los derechos de propiedad, igualdad y capacidad contributiva, mediante la aplicación del 5° párrafo del artículo 2 de la ley 27.605. Ello así, por cuanto este precepto colisiona de forma directa con esos derechos constitucionales al establecer la aplicación retroactiva del ASE a todos los residentes fiscales argentinos considerados al 31 de diciembre de 2019.

Afirma que ARCA ilegítimamente justifica la retroactividad del ASE- aun pese a la inconstitucionalidad de ello- sosteniendo que la finalidad de la norma permitiría evitar una supuesta "fuga del impuesto" que se habría generado a partir de *"…maniobras evasivas producto del efecto anuncio que generó el extenso debate y trámite parlamentario…"* de la ley del aporte solidario.

Destaca que si la recurrente perdió su condición de residente fiscal argentino en el mes de octubre de 2020, resulta claramente arbitrario y violatorio del derecho de propiedad aplicar una norma posterior que pretende ignorar esta circunstancia para hacerla abonar el aporte solidario por los bienes situados en el exterior, tomando como parámetro su situación fiscal al 31 de diciembre de 2019.

Sostiene que el legislador pretende dejar sin efecto el CDI para poder ampliar el poder fiscal federal hacia todo el patrimonio de sujetos que tienen su residencia en Uruguay, lo que vicia de ilegitimidad manifiesta la Resolución determinativa N°25/2026 al determinar el ASE por los bienes en el exterior de la recurrente.

Con respecto a la aplicación de intereses resarcitorios manifiesta que la resolución apelada liquida intereses resarcitorios sobre el importe del ASE determinado de oficio, calculados al 27 de febrero de 2026; accesorios que resultan improcedentes en el caso concreto y que deben seguir la suerte de la obligación principal cuya exigibilidad se controvierte en autos.

Señala que resulta evidente que no puede imputarse a la actora conducta negligente, reprochable o dilatoria alguna que habilite la aplicación de intereses resarcitorios. Antes bien, la controversia planteada responde a una disputa jurídica seria, fundada y razonable sobre la existencia misma de la obligación tributaria, circunstancia que, conforme reiterada jurisprudencia, excluye la procedencia de accesorios por mora.

Con respecto a la infracción prevista en el artículo 45 de la Ley 11.683 exige, para su configuración, la concurrencia de un elemento objetivo consistente en la omisión del ingreso de un tributo legalmente debido, ya sea por la falta de presentación de la declaración jurada correspondiente o por la presentación de una declaración inexacta, siempre que exista una obligación tributaria válida, vigente y exigible. La sanción presupone, por tanto, la previa configuración del hecho imponible y la existencia de un tributo efectivamente adeudado.

En el caso de autos, alega que dicho presupuesto no se verifica toda vez que la recurrente no resulta sujeto pasivo del ASE y, por lo tanto, no se encontraba obligada a presentar la correspondiente declaración jurada e ingresar el impuesto en cuestión. Ello obedece a que la recurrente perdió la residencia fiscal en Argentina el 1 de octubre de 2020, más de dos meses antes de la entrada en vigor del ASE, por lo que ARCA no puede pretender aplicar retroactivamente el gravamen. De esta forma, se excluye, de manera directa, la posibilidad de reconocer la existencia de una obligación tributaria válida y exigible. En tales condiciones, no puede configurarse la omisión de un tributo debido, requisito indispensable para la aplicación de la sanción prevista en el artículo 45 de la ley de rito fiscal. No puede existir infracción allí donde no existe tributo legítimamente adeudado, pues la

sanción infraccional es accesoria y depende necesariamente de la existencia de una obligación principal válida.

Sostiene que la conducta desplegada por la recurrente se encuentra claramente desprovista de todo reproche subjetivo. Tal como fue puesto de manifiesto en la contestación de la prevista, en la contestación de la vista y en el descargo formulado en el sumario, la recurrente actuó en todo momento de manera diligente, transparente y de buena fe, pues en todo momento se ha puesto en conocimiento de la Administración que la actora no es contribuyente del ASE por haber perdido la residencia argentina -y adquirido la residencia fiscal uruguaya- con anterioridad al 18 de diciembre de 2020, fecha de sanción de la ley 27.605.

Acompaña documental y reserva el caso federal. Por lo expuesto precedentemente, solicita se haga lugar al recurso de apelación en todas sus partes y se revoque la resolución recurrida, con costas.

II.- Que mediante IF-2026-52784919-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechace los planteos de la recurrente y que se confirme el acto apelado, con costas.

La representación fiscal manifiesta que la recurrente declaraba como actividad principal la composición y representación de obras teatrales, musicales y artísticas (900021).

Destaca que la Ley 27.605 expresamente dispone que a los fines de establecer el requisito de residencia y, junto con ello, determinar los bienes por los que corresponde tributar en cada caso, se debe estar a lo que determinen los criterios de residencia de la ley de impuesto a las ganancias, según la situación que ostentaban los sujetos al 31 de diciembre de 2019.

Sostiene que la ley Nª 27.605 no necesita interpretación alguna a la luz de lo que específica y de manera clara establece su artículo 2º, en cuanto a que el 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, al 31/12/19.

Manifiesta que, desde un plano probatorio, no hay dudas ni controversia que, al 31/12/2019, la actora era residente argentina, porque ella así lo ha reconocido en su libelo y surge de la prueba acompañada.

Alega que sin que esté controvertida su residencia en Argentina, al 31/12/2019, hasta que no quede debidamente probada su residencia permanente en Uruguay o el supuesto de doble residencia o mantenimiento de centros vitales o de negocios en nuestro país, permanece la contribuyente vinculada al territorio nacional a la fecha de promulgación de la ley, y por ende, no podría hablarse de un derecho adquirido.

Señala que el trámite de pérdida de la condición de residencia que presenta el contribuyente como elemento para cuestionar su encuadre como residente argentino, no es concluyente ni constituye un supuesto incontrovertible que no pueda ser objeto de impugnación por parte del Fisco Nacional.

Sostiene que debe tenerse presente que el plexo normativo atacado se enmarca y da respuesta a una grave situación de emergencia pública, especialmente sanitaria y social. Ahora bien, específicamente en cuanto a la apelante que perdió su residencia fiscal en Argentina después del 31 de diciembre de 2019 pero antes del 18 de diciembre de 2020 (fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.605) debe ser considerada sujeto residente argentina y resulta válido que la mencionada ley, en forma retroactiva, así lo haya establecido.

Sostiene que teniendo en cuenta la interpretación que cabe hacer de las normas aplicables, así

como de los hechos acaecidos, es dable concluir, como lo hiciera el juez administrativo, que la recurrente era residente argentina al 31/12/2019, quedando, por ende, alcanzado por el Aporte Solidario y Extraordinario por los bienes en el país y en el exterior, en virtud de lo dispuesto por el inciso a) del artículo 2° de la Ley.

Indica que el Aporte Solidario carece de la naturaleza jurídica de impuesto y constituye una contribución enmarcada en las contribuciones previstas en el artículo 4 de la Carta Magna, 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. Ello se advierte al considerar las particulares características del mismo, relacionadas con su ingreso por única vez, la situación de emergencia en la que se enmarca y la asignación específica determinada.

Destaca que el Aporte en cuestión, por sus características propias y el contexto económico y social en el que fue creado, no puede ser asimilable a los impuestos que regularmente el Estado Nacional exige a sus ciudadanos y que conforman el conjunto de recursos tributarios de los que se vale para hacer frente al gasto público. Como se desprende del análisis efectuado, el artículo 10 del Convenio invocado por la contribuyente, se centra en el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y en el Impuesto sobre los Bienes Personales, sin hacer referencia directa al Aporte Solidario y Extraordinario, esta omisión es crucial ya que el Aporte Solidario posee características distintivas, tal como fuera expuesto "ut supra", por lo que teniendo en cuenta los fundamentos expuestos, no correspondería, la aplicación en este caso del CDI entre Argentina y Uruguay.

Con respecto a la aplicación de intereses resarcitorios manifiesta que la recurrente no declaró ni ingresó el aporte correspondiente en debido tiempo y forma (cfr. RG N° 4930/2021 y complementaria N°4954/2021). Resultando ello así y no habiendo la parte actora dado cumplimiento a las obligaciones a su cargo, procede la aplicación de los mismos por la mora en que incurriera.

Con respecto a la aplicación de multa manifiesta que la resolución apelada aplica una multa, sanción que se ha impuesto en virtud de lo previsto en el artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t. o. en 1998 y sus modif.), debido a la conducta llevada a cabo por la recurrente. Indica que sobre el particular, se advierte que frente a la falta de declaración y pago en debido tiempo y forma del Aporte Solidario y Extraordinario que correspondía ingresar al apelante, resultan, asimismo, de aplicación las normas referidas a la materia sancionatoria contenidas en la Ley de Procedimiento Tributario, de aplicación supletoria por expresa disposición de la ley que crea el Aporte (artículo 9° de la Ley 27.605).

Acompaña antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

Por lo expuesto, solicita que se rechace el recurso impetrado, confirmando en todas sus partes la resolución recurrida, con costas.

III.- Que mediante IF-2026-60831194-APN-VOCV#TFN este Tribunal rechazó la petición de la parte actora dirigida a obtener la suspensión de las presentes actuaciones. Conferido el traslado de oposición a la prueba y efectuado el requerimiento de audiencia, por PV-2026-80807527-APN-VOCV#TFN en virtud de las manifestaciones de las partes se declara que deviene inoficiosa la audiencia prevista en el artículo 173 de la Ley Nº 11.683, t.o. Vigente., se tiene por agregada la prueba documental, sin perjuicio de su oportuna valoración al momento de resolver la causa, se hace lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional en cuanto a la prueba informativa ofrecida por la parte actora y se hace saber a las partes que las presentes actuaciones se resolverán con las constancias de autos y de los antecedentes administrativos, quedando la causa conclusa para definitiva.

IV.- Por PV-2026-83566969-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la sala “B”, y mediante IF-2026-85662698-APN-VOCV#TFN se llaman los autos para sentencia.

V.- Que expuesto lo que antecede, cabe resaltar que conforme surge de la vista que diera origen a las presentes actuaciones, obrante en IF-2026-52800901-APN-DTD#JGM (fs. 296/304), las mismas tienen su origen en las verificaciones fiscales realizadas donde se constató que la contribuyente omitió presentar su declaración jurada relativa al Aporte Solidario y Extraordinario previsto por la Ley 27.605, habiéndose detectado que al 18/12/2020 poseía bienes gravados por el aporte de marras que superaban el mínimo exento, dejando en consecuencia de declarar e ingresar el importe pertinente.

Que el 17/06/2021, la contribuyente presenta F. 206/I, mediante PD 20210068534, dando respuesta a lo solicitado e informando que no presentó la declaración jurada del Aporte en cuestión por entender que no le correspondía por su condición de no residente en la República Argentina (fs. 22 a 37 IF-2026-52800701-APN-DTD#JGM).

Que el 02/08/2021, se libró nuevo requerimiento en F.8600/1 N° 0760002021041702104, reiterando la exhibición de la correspondiente documentación de respaldo de los bienes que poseía al 18/12/2020 y que aportara la documentación de respaldo respecto a la confirmación de la "Residencia Fiscal en Uruguay" (fs. 38 y 39 IF-2026-52800701-APN-DTD#JGM).

Que el 24/08/2021, la contribuyente, mediante PD 202100964684, aportó nueva documentación relacionada a su residencia en la República Oriental del Uruguay (fs. 40 a 49 IF-2026-52800701-APN-DTD#JGM).

Que deviene importante aclarar que, previo al inicio de la fiscalización, la responsable interpuso el 15 de abril de 2021, la Presentación Digital 202100415780, en donde informó que había perdido la residencia en la República Argentina en el año 2020 y por lo tanto no se encontraba obligada al pago del Aporte Solidario. Atacó la validez constitucional de la Ley N° 27.605 y el aporte establecido en ella, la que, en su entendimiento, vulnera los más esenciales principios y garantías constitucionales. Expuso normativa, jurisprudencia y doctrina relacionada con el tema (fs. 7 a 18 IF-2026-52800701-APN-DTD#JGM).

Que sobre el particular, en el marco de la Orden de Intervención N.° 1.961.618 analizó la "Residencia Fiscal" de la rubrada concluyéndose que la misma perdió la residencia a partir del 01/10/2020.

Que en el marco de las facultades conferidas al Organismo, se requirió a la Dirección de Fiscalidad Internacional, que solicite a la República Oriental del Uruguay y a los Estados Unidos información sobre los bienes que poseía la rubrada en dichos países al 18/12/2020 (fs. 54 a 65 IF-2026-52800701-APN-DTD#JGM).

Que el 24/05/2022, se recibió respuesta de la República Oriental del Uruguay, donde manifiestan lo siguiente: "...En cuanto a la información requerida y según lo informado por el Departamento de Fiscalidad Internacional, la misma no podrá ser brindada por no estar comprendido el presente requerimiento de información en el ámbito de aplicación del "Acuerdo con la República Argentina relativo al intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición" ratificado por Ley N° 19.032, en vigor desde el 7 de febrero de 2013 (foja 66 IF-2026-52800701-APN-DTD#JGM).

Que asimismo, se recibió información de los Estados Unidos, en forma parcial, en relación a los bienes que poseía la encartada en el año fiscal 2020 (cpos. Información del Exterior).

Que el 01/12/2022, se reiteró el pedido a Fiscalidad Internacional, en relación a las cuentas bancarias que no habían sido informadas (fs. 74 a 77 IF-2026-52800701-APN-DTD#JGM).

Que a foja 203 del cuerpo Información del Exterior, se adjunta respuesta de Estados Unidos, en carácter de respuesta final al pedido de información formulado por esta Agencia, manifestando que en la respuesta parcial enviada con fecha 19/08/2022, está toda la información disponible en la entidad CITIBANK, no coincidiendo con la información obtenida por esta fiscalización, de acuerdo a lo exteriorizado por la rubrada en períodos anteriores al verificado.

Que luego, el 23/11/2023, la recurrente presentó documentación de respaldo de los bienes que posee en el exterior, y papel de trabajo con el detalle de las valuaciones de los bienes al 18/12/2020, labrándose acta F.8400/1- N.° 0760002023066243402, con el detalle de la documentación aportada (fs. 81 a 130 IF-2026-52800701-APN-DTD#JGM).

De lo expuesto anteriormente el Fisco Nacional concluyó que los sujetos residentes en la República Argentina al 31/12/2019, están obligados a pagar el Aporte Solidario calculado en base a la valuación de los bienes del país y del exterior y, siendo que ha quedado acreditado que la recurrente perdió la residencia el 01/10/2020, debió haber presentado y pagado el Aporte Solidario por la totalidad de sus bienes tanto los radicados en la República Argentina, como en el exterior; dictándose el acto determinativo aquí apelado.

En virtud de lo expuesto, el personal verificador procedió a realizar la liquidación administrativa pertinente, originado por la titularidad de los Bienes en el País y en el Exterior, en concepto de Aporte Solidario y Extraordinario previsto por la Ley N° 27.605 destinado a ayudar a morigerar los efectos de la pandemia.

VI.- Que, reseñadas las actuaciones administrativas, corresponde desentrañar si la resolución apelada se encuentra ajustada a derecho.

Previo a adentrarnos en las particularidades de la causa conviene resumir, en su parte pertinente, la normativa involucrada.

Así, el artículo 1° de la Ley 27.605 publicada en el Boletín Oficial el 18/12/20 dispone *"Créase, con carácter de emergencia y por única vez, un aporte extraordinario, obligatorio, que recaerá sobre las personas mencionadas en el artículo 2° según sus bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley, determinados de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley"*.

Por su parte, el artículo 2° establece que *"Se encuentran alcanzadas por el presente aporte: a) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el título VI de la Ley 23.966, de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley (...)"*.

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

Quedan exentas de este aporte las personas mencionadas en el artículo 2° 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°.

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".

En ese sentido, la Ley 27.605 en su art. 1° crea, con carácter de emergencia y por única vez, un aporte extraordinario, obligatorio, que recaerá sobre las personas mencionadas en el artículo 2°, según sus bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de esa Ley, determinados de acuerdo con las disposiciones de la misma, estableciendo un mínimo exento por debajo de los $ 200.000.000.

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".

VII.- Que cabe señalar en primer término que sin perjuicio del *nomen iuris* utilizado por el legislador, el Aporte Solidario y Extraordinario creado por la Ley 27.605 se encuentra incluido dentro del concepto de *"contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General"* a las que refiere el artículo 4 de la Constitución Nacional. En efecto, se trata de *"una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos determinados por la norma, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de los gastos públicos"* (CSJN, in re "Cladd Industria Textil S.A. Y otro c/Estado Nacional -SAGPYA resol. 91/03", sentencia del 4/8/2009; "Camaronera Patagónica S.A. C/Ministerio de Economía y otros s/amparo", del 15/4/2014).

Tiene dicho el Alto Tribunal que, para arribar a la caracterización de un tributo, cabe prescindir de la denominación asignada por las normas y atender sólo a su naturaleza, pues no se trata de un problema terminológico sino sustancial (Fallos 303:640); y que para definir su carácter debe estarse a la realidad de las cosas y a la manera como incide (Fallos 280:176).

En ese sentido, el Máximo Tribunal ha dicho que *"la norma define un presupuesto de hecho que, al verificarse en la realidad del caso concreto, da origen a la obligación de ingresar al erario público una suma de dinero, en las condiciones establecidas por ella, siendo que tal obligación tiene por fuente un acto unilateral del Estado y que su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares afectados, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia"* (CSJN, in re "HORVATH, Pablo c/Nación Argentina", Fallos 318:676, sentencia del 4/5/1995).

En función de esa doctrina jurisprudencial cabe concluir que de las previsiones de la Ley como de las de su decreto reglamentario, surge que el ASE en cuestión constituye una contribución de carácter pecuniario, obligatoria, impuesta unilateralmente por el Estado mediante el dictado de una Ley en sentido formal, dictada por el Congreso Nacional según el procedimiento consagrado en la Constitución Nacional, en circunstancias excepcionales en el contexto de una emergencia sanitaria.

El destino de los fondos recaudados no desvirtúa la naturaleza tributaria de la obligación pecuniaria creada por la Ley 27.605. Tampoco la clasificación formulada por la Secretaría de Hacienda mediante la resolución 22/2021, que en su artículo 1° dispone incorporar *"... el concepto '12.9.4 Aporte Solidario y*

Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia' en la clase '12.9 Otros' del tipo '12. Ingresos no tributarios' del clasificador de recursos por rubros", forma obstáculo para considerar al aludido aporte como un tributo, dadas las circunstancias apuntadas más arriba en orden a la real naturaleza de dicho aporte–que se subsume en los términos que definen el tributo- (véase CNCAF, Sala I, en los autos "T.,S. c/ EN - AFIP- Ley 27605 s/ amparo Ley 16.986", sentencia del 29 de marzo de 2022). En definitiva se trata de una calificación que conduce a un encuadre y tratamiento administrativo de los recursos obtenidos como resultado de la aplicación de la gabela, que carece de virtualidad y efectos a los fines de mudar la naturaleza y rasgos esenciales de la misma -definidos por vía legal-, proceder que por lo demás, le está vedado llevar a cabo al Poder Ejecutivo por vía reglamentaria (en tal sentido, CNCAF, Sala II, in re "Tarasido, Germán Enrique Ignacio c/ EN AFIP Ley 27605 s/Amparo Ley 16.986, sentencia del 14/02/2023).

Ahora bien, los agravios constitucionales esbozados por la parte actora deben ser analizados en esta instancia en el marco de lo dispuesto por el artículo 185 de la Ley 11683, debe recordarse que tal como ha señalado reiteradas veces nuestro Máximo Tribunal la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia y configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico; por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 345:951).

La Corte Suprema sostuvo que *"el control de constitucionalidad, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que le ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en que tal derecho –cuya función social se ha de tener presente- se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo" (Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo", del 3/07/2009).*

La Corte ha dicho también 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). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293*)" ("HERMITAGE S.A. C/ PEN – MeyOS", 15/06/2010).

VIII.- Que sentado ello, corresponde analizar el agravio invocado por la parte actora, en tanto reviste relevancia definir si el contribuyente debe -o no- ser considerado como residente argentino a los fines de la aplicación de la Ley N° 27.605 (B.O. 18/12/20), ya que habría obtenido residencia permanente en la República Oriental del Uruguay con fecha 10 de agosto de 2020, esto es después del 31/12/2019 que contempla la Ley 27.605, y antes de la sanción de la misma.

Al respecto cabe tener presente que la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas no impide que pueda analizar la cuestión y formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes en el caso (CNCAF, Sala II, in re "Tagliaferro Susana Norma", sentencia del 25/02/2022).

Ahora bien, corresponde precisar, que al definir a los sujetos pasivos del ASE, el art. 2 determinó

que, en el caso de los residentes argentinos –situación al 31/12/2019-, se hallarían gravados los bienes situados tanto en el país como en el exterior, mientras que, en el caso de los residentes extranjeros, únicamente se gravan los bienes situados en el país, utilizando a tales efectos los criterios de residencia en los términos establecidos en los arts. 116 a 123 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019 y sus modif.).

En este sentido, la Ley N° 20.628 establece que "*se consideran residentes en el país: a) Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117*" (cfme. art. 116, según t.o. Decreto N° 824/19).

En cuanto interesa al caso, la referida Ley dispone *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 (…) La pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda"* (cfme. art. 117, t.o. Decreto n° 824/19).

Cabe señalar que, en principio, las leyes tributarias no tienen carácter retroactivo, aunque de manera excepcional se ha admitido la aplicación retroactiva, es decir, a hechos transcurridos íntegramente con anterioridad a su sanción cuanto la Ley que crea el impuesto así lo establece, y no de manera ilimitada (Fallos 133:216; 151:103; 269:37 consid. 5º; 274:375; 277:262; 291:290, consid. 41ª)

Es dable admitir que la Ley 27.605 al remitir al criterio de la residencia al 31/12/2019 aplica con efecto retroactivo los alcances del "aporte", extremo que cabe ser admitido en lo que se ha denominado como "Leyes de candado" o "norma antielusiva" en los cuales se torna necesaria la retroactividad para desbaratar maniobras de elusión. Esta técnica legislativa busca evitar que las personas que se anoticien de la creación de un nuevo tributo realicen actos que los coloquen en una situación más ventajosa durante el lapso intermedio entre el momento en que se tomó conocimiento de la intención de modificar el esquema impositivo y el momento en que éstas modificaciones entraron efectivamente en vigor.

No obstante, habrá que tener en cuenta que dicha fecha elegida por el legislador no guarda relación directa con los motivos que llevaron al dictado de la Ley y que se relacionan con la pandemia COVID 19 que recién fue declarada en el mes de marzo de 2020. Por lo tanto, habrá que analizar en cada caso concreto las particulares circunstancias en que el contribuyente en cuestión ha llevado adelante el cambio de residencia, teniendo en cuenta las fechas de declaración de emergencia, la fecha de ingreso del proyecto al parlamento (28/8/2020) y de su sanción (18/12/2020).

En efecto, entrando al análisis de la prueba documental recabada de las actuaciones administrativas, del certificado del Ministerio de Relaciones Exteriores de la República Oriental del Uruguay surge que tal como señala la recurrente se le otorga la residencia permanente en el Uruguay el 10 de agosto del 2020 (vide página 52 IF-2026-52801260-APN-DTD#JGM). Asimismo, aporta un certificado de residencia fiscal del que surge que la recurrente ha sido residente fiscal en la República Oriental del Uruguay y ha estado sujeta a impuestos por el período comprendido entre el 1/1/2020 al 31/12/2020 (página 59 del mismo documento).

Más aún, de las actuaciones administrativas surge que se acompañaron las constancias mencionadas para evidenciar la materialización del cambio de residencia y cédula de la República Oriental del

Uruguay (vide fs. 57 IF-2026-52801260-APN-DTD#JGM)

En el caso concreto de autos, el contribuyente obtuvo la residencia fiscal en la República Oriental del Uruguay (10 de Agosto de 2020) de forma previo a la fecha de ingreso del proyecto de Ley al parlamento, hecho que aconteció el 28/08/2020.

Asimismo de la documental agregada se evidencia que la mudanza al Uruguay de la recurrente no fue un hecho aislado ni momentáneo, sino que representó una modificación en sus planes de vida y de forma indeterminada.

Por otro lado, cabe destacar que en esta instancia el Fisco Nacional no aportó ningún medio probatorio idóneo a efectos de que este Tribunal pueda atender los agravios expuestos por esa parte, ni ha intentado acreditar que el contribuyente hubiera mantenido durante el año 2020 su centro de intereses vitales en nuestro país. Por el contrario, el propio Fisco Nacional concluye en la resolución apelada que -según su postura- la rubrada perdió la residencia el 01/10/2020.

Ello así, la recurrente debe ser considerada como residente uruguaya a los fines de la Ley N° 27.605.

En base a lo expuesto previamente, resulta correcto concluir en estas

actuaciones, que no corresponde el ajuste efectuado a la recurrente, en tanto no se verifica

su calidad de sujeto residente en la República Argentina en el 2020, al tornarse inoperativa

la norma antielusiva de la Ley N° 27.605 en el presente caso.

Que en virtud de ello corresponde revocar la resolución apelada en autos en todos sus términos. Las costas se imponen en el orden causado en atención a la complejidad y la novedad de las cuestiones debatidas.

Los Dres. Porporatto y Magallón dijeron:

I.- Que adherimos al relato de los hechos efectuado por el Vocal instructor en los Considerandos I a IV. Asimismo, compartimos las conclusiones expuestas en los Considerandos V a VII del voto que antecede.

II.- Que, sin perjuicio de ello, corresponde analizar el agravio introducido por la parte actora, en tanto resulta determinante establecer si la contribuyente debe ser considerada residente en la República Argentina a los fines de la aplicación de la Ley N° 27.605 (B.O. 18/12/2020).

En efecto, de las constancias obrantes en autos surge que la recurrente obtuvo la residencia fiscal permanente en la República Oriental del Uruguay con fecha 10/08/2020.

Al respecto, corresponde señalar que el artículo 2 de la Ley N° 27.605, al definir los sujetos alcanzados por el Aporte Solidario y Extraordinario (ASE), dispuso que las personas residentes en el país tributarían por la totalidad de sus bienes situados tanto en la República Argentina como en el exterior, mientras que los residentes en el extranjero quedarían alcanzados únicamente respecto de los bienes situados en el país. A tales efectos, la norma remite expresamente a los criterios de residencia previstos en los artículos 116 a 123 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019).

Por su parte, el artículo 116 de la Ley del Impuesto a las Ganancias dispone que se consideran residentes en el país las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto aquellas que hubieren perdido dicha condición conforme lo previsto en el artículo 117 del mismo cuerpo legal.

Esta última norma establece, en lo que aquí interesa, que las personas humanas pierden la condición de residentes cuando adquieren la residencia permanente en un Estado extranjero conforme a las disposiciones migratorias de ese país y que dicha pérdida produce efectos a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en que se hubiera adquirido aquella residencia o se hubiera cumplido el plazo previsto por la norma, según corresponda.

En consecuencia, toda vez que la recurrente obtuvo la residencia permanente en la República Oriental del Uruguay el 10/08/2020, la pérdida de su condición de residente fiscal argentina produjo efectos a partir del 01/10/2020.

Sentado ello, cabe destacar que la Ley N° 27.605 adoptó expresamente el 31/12/2019 como fecha de referencia para determinar la residencia de los sujetos alcanzados por el Aporte. Por consiguiente, toda vez que a dicha fecha la actora revestía la condición de residente argentina -circunstancia que no se encuentra controvertida en autos y que, además, ha sido reconocida por aquella en su escrito de inicio-, corresponde concluir que se encontraba comprendida en el supuesto previsto por el artículo 2°, inciso a), de la citada ley.

Sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que la primera fuente para determinar la voluntad del legislador es la letra de la ley (Fallos: 299:167), cuyas palabras deben ser entendidas en su sentido más obvio y conforme al entendimiento común (Fallos: 306:796, consid. 11 y sus citas), sin que corresponda a los jueces sustituir aquella voluntad, sino aplicar la norma según el alcance que el legislador le ha conferido (Fallos: 300:700). Asimismo, ha señalado que las leyes deben interpretarse conforme al sentido propio de las palabras empleadas, sin desvirtuar el significado específico que les ha asignado el legislador (Fallos: 295:376), y que no cabe presumir su inconsecuencia o falta de previsión (Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre muchos otros).

Desde esta perspectiva, el planteo de la recurrente no controvierte, en rigor, la aplicación de las reglas sobre pérdida de residencia previstas en la Ley del Impuesto a las Ganancias, sino la decisión del legislador de adoptar el 31/12/2019 como fecha relevante para determinar dicha condición a los fines del ASE.

En ese marco, reiterada jurisprudencia ha sostenido que corresponde al Poder Legislativo, en ejercicio de las atribuciones que le reconoce la Constitución Nacional, establecer los elementos esenciales de los tributos, entre ellos, los sujetos alcanzados y los criterios para determinar su inclusión en el ámbito de aplicación del gravamen (Fallos: 316:2329; 318:1154; 319:3400; 321:366; 323:240; 346:441). En el caso, esa decisión fue plasmada expresamente en el artículo 2° de la Ley N° 27.605, que remitió a las reglas de residencia previstas en la Ley del Impuesto a las Ganancias y adoptó, a tales efectos, la situación existente al 31/12/2019.

En tales condiciones, no corresponde a este Tribunal prescindir de la pauta temporal expresamente establecida por el legislador ni sustituirla por otra que pudiera estimarse más adecuada, conveniente o equitativa. Ello así, pues la Corte Suprema ha sostenido inveteradamente que escapa a la competencia de los tribunales pronunciarse acerca de la bondad o equidad de los tributos establecidos por el Congreso (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301; 314:1293; 329:2152), sin perjuicio, claro está, del control que corresponda ejercer frente a una concreta afectación de derechos o garantías constitucionales.

Que en igual sentido nos hemos pronunciado en las causas “V.C.” (EX-2022-135367611-APN-SGAI#TFN), sentencia del 31/03/2026; “J.V.C.” (EX-2025-30659182-APN-SGAI#TFN), sentencia del 18/05/2026; y “Abella”

(EX-2026-14672054- -APN-SGAI#TFN), sentencia del 05/08/2026.

III.- Que, en ese orden, cabe señalar que la recurrente invocó el carácter confiscatorio del gravamen al contestar la vista conferida en sede administrativa y reiteró dicho planteo, en términos genéricos, en el recurso de apelación interpuesto ante este Tribunal, con cita de jurisprudencia que estimó aplicable.

En particular, en relación con el supuesto de confiscatoriedad, se ha señalado inveteradamente que, para que ésta se configure, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Asimismo, en todos los casos en que se ha hecho lugar a un planteo de esa naturaleza, se ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por la parte actora, requiriéndose una prueba concluyente a efectos de acreditar la alegada confiscatoriedad (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).

Bajo tales pautas y tal como lo ha dicho esta Sala “B” en otro antecedente (“Casino de Misiones” del 19/07/2019), debe interpretarse que la confiscatoriedad no puede ser establecida sino como consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación. En definitiva, la violación del derecho constitucional de propiedad no puede resultar sino de la acreditación de que efectivamente se verifica una absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado, debiendo estarse al valor real de los bienes, no a su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial (Fallos: 314:1293 ya citado y sus citas). En esa línea conceptual se ha establecido asimismo, que la comprobación del índice de productividad es "siempre indispensable" (Fallos: 209:114) o un "elemento de juicio primordial e insustituiblemente necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto" (Fallos: 220:1082). También se ha sostenido que la doble imposición no importa por sí misma violación constitucional (Fallos: 210:500, 257:127, 263:534, 327:1729, entre otros).

En ese sentido, la Corte ha dicho que “*la presunta conformidad de las leyes nacionales o provinciales con las normas constitucionales, que es el principio cardinal de la división, limitación y coordinación de los poderes en nuestro régimen institucional, no debe ceder -por transgresión a ese principio y a esas normas- sino ante una prueba contraria tan clara y precisa como sea posible y particularmente cuando se trata de impuestos creados por el Poder Legislativo en virtud de sus facultades no discutidas, cabe tener presente que el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos, ni de circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación estimada entre el valor del bien gravado y el monto de ese gravamen, al margen de accidentes transitorios y circunstanciales sobre la producción el aprovechamiento de aquél”* (Fallos 207:238; replicado por la Corte en “Gómez Alzaga, Martín Bosco c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ inconstitucionalidad”, sentencia del 21/12/1999).

En definitiva, en palabras de la Corte vertidas en el precedente antes citado, “*...surgen principios básicos aplicables en casos semejantes: a)* ***el carácter confiscatorio de los tributos debe relacionarse con el valor real y actual del bien o su potencialidad productiva****; b) esta apreciación de una situación fáctica no debe surgir de una mera calificación pericial de la racionalidad presunta de la explotación sino de la comprobación objetiva de los extremos indicados precedentemente; y c) la acreditación del agravio constitucional debe ser clara y precisa, esto es, inequívoca.”* (el destacado es propio).

Es por ello que la posible consideración de las rentas potenciales en el análisis de confiscatoriedad del ASE, sería viable frente a la intención de establecer una valuación de determinados bienes, a partir de la potencialidad de rentas –flujos futuros de rentas estimadas-, cuando dicha valuación difiera de la valuación fiscal establecida a los

fines de este Aporte (esta Sala *in re* “Corazza, José Luis” del 2/03/26 y “Maionchi, Estela Adriana” del 18/3/24, entre otros).

Nada de ello se encuentra debidamente acreditado en las presentes actuaciones. En efecto, en el *sub examine*, la recurrente no ha desarrollado concretamente de qué modo la aplicación del Aporte produciría una afectación de tal entidad respecto de su patrimonio o de la renta o potencialidad productiva de los bienes alcanzados, ni ha aportado u ofrecido prueba dirigida a demostrarla. En tales condiciones, la mera invocación del carácter confiscatorio del gravamen, desprovista de elementos que permitan verificar su incidencia concreta en las circunstancias de autos, resulta insuficiente para tener por configurada la lesión constitucional alegada.

En definitiva, la orfandad probatoria conlleva a que la pretensión deducida carezca de la prueba "*clara y precisa*" (Fallos: 207:238) o "*concluyente*" (Fallos: 314:1293 y sus citas) que ha exigido la Corte, razón por la cual no puede acogerse el planteo de la recurrente en autos.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar el agravio articulado por la parte actora.

IV.- Que, finalmente, corresponde examinar el agravio de la recurrente fundado en la alegada vulneración del Acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay para el Intercambio de Información Tributaria y Método para Evitar la Doble Imposición, aprobado por la Ley N° 26.758, así como de los principios que rigen la aplicación de los tratados internacionales.

La actora sostiene, en sustancia, que dicho instrumento posee jerarquía superior a las leyes internas y que, por consiguiente, el legislador nacional no podría modificar unilateralmente sus disposiciones ni tornar imposible su cumplimiento mediante una ley posterior. Desde esa perspectiva, considera que la pauta temporal establecida por el artículo 2° de la Ley N° 27.605, al remitir a la residencia existente al 31/12/2019, configura una ficción que desconoce la condición de residente uruguaya adquirida con posterioridad y vulnera, asimismo, el principio *pacta sunt servanda* y lo dispuesto por el artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Ahora bien, tales argumentos parten de la premisa de que existiría una incompatibilidad entre la Ley N° 27.605 y las disposiciones del referido Acuerdo, extremo que no se verifica en el caso.

En efecto, el artículo 9° del Acuerdo, al regular la residencia a los fines de la aplicación del método para evitar la doble imposición, parte de la condición que corresponda atribuir a una persona de conformidad con la legislación de cada Estado y establece, para el supuesto en que aquella resulte residente de ambos Estados, las reglas destinadas a dirimir esa situación. Lejos de excluir la aplicación de las legislaciones internas, el propio instrumento internacional presupone su consideración para determinar inicialmente la residencia fiscal.

En el caso, como quedó expuesto, la Ley N° 27.605 dispuso expresamente que, a los fines de delimitar los sujetos alcanzados por el ASE, la residencia fiscal debía determinarse conforme a los criterios establecidos en los artículos 116 a 123 de la Ley del Impuesto a las Ganancias al 31/12/2019, fecha en la cual la recurrente revestía la condición de residente argentina. La posterior adquisición de la residencia permanente en la República Oriental del Uruguay no modifica, por tanto, la condición que el legislador ordenó considerar a los fines específicos del gravamen.

En tales condiciones, no se advierte que mediante la aplicación de la Ley N° 27.605 el Estado argentino haya modificado unilateralmente las disposiciones del Acuerdo, desconocido una regla de residencia establecida por aquel instrumento ni invocado su derecho interno para justificar el incumplimiento de una obligación internacional. Por el contrario, el planteo de la recurrente traduce, en definitiva, su discrepancia con la pauta

temporal escogida por el legislador argentino para determinar la residencia relevante a los fines del Aporte, cuestión que ha sido examinada precedentemente.

Por consiguiente, al no verificarse la incompatibilidad normativa que constituye el presupuesto de su planteo, tampoco resultan atendibles los agravios relativos a la jerarquía superior del Acuerdo ni a la alegada vulneración del principio *pacta sunt servanda* y del artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

V.- Que, en relación a los intereses resarcitorios, solo cabe su confirmación en este acto, con costas. Cabe recordar 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 (cf. CSJN, Citibank NA c/DGI, 01/06/2000).

VI.- Que corresponde analizar el aspecto infraccional de la resolución apelada, en cuanto aplicó a la recurrente una multa graduada en el cien por ciento (100%) del aporte omitido, por considerar configurada la infracción prevista en el artículo 45 de la Ley Nº 11.683.

Al respecto, cabe señalar que la citada norma reprime la omisión de tributos cuando ésta derive de la falta de presentación de declaraciones juradas o de la presentación de declaraciones juradas inexactas. Se trata de un ilícito de naturaleza culposa, cuyo bien jurídico tutelado es la hacienda pública en su faz dinámica, previendo expresamente que la sanción no procederá cuando medie error excusable.

En consecuencia, para que resulte procedente la aplicación de la sanción, deben verificarse tanto el aspecto objetivo como el subjetivo del tipo infraccional.

En el caso de autos, el elemento objetivo se encuentra configurado, toda vez que, conforme lo expuesto en el considerando precedente, la recurrente revestía la condición de residente en el país a la fecha prevista por el artículo 2 de la Ley Nº 27.605 y, en consecuencia, se encontraba obligada a presentar la declaración jurada correspondiente e ingresar el aporte respecto de los bienes alcanzados, obligación que omitió cumplir.

Sentado ello, corresponde analizar la concurrencia del elemento subjetivo. En tal sentido, la figura prevista en el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 requiere la existencia de culpa, exteriorizada mediante una conducta negligente del contribuyente en el cumplimiento de sus deberes fiscales.

Sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que, para la configuración de la infracción contemplada en el citado artículo, no resulta exigible la acreditación de una conducta dolosa por parte del organismo recaudador (conf. CSJN, "Elen Valmi de Claret y Garello", sentencia del 31/05/1999).

Asimismo, la jurisprudencia ha sostenido que el error excusable exige la concurrencia de circunstancias excepcionales que permitan concluir que el contribuyente, aun actuando con la diligencia exigible, no pudo comprender el verdadero alcance de la obligación tributaria. En tal sentido, se ha dicho que "para su viabilidad, se requiere que el error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria. En todos los casos, el contribuyente debe demostrar que ha actuado con un comportamiento normal y razonable frente al evento en que se halló, procediendo con la prudencia que exigía la situación" (conf. CSJN, "Morixe Hnos. S.A.C.I.", Fallos: 319:1524; CNCAF, Sala III, "Argentino Foot Ball Club", sentencia del 13/02/2013; Sala V, "Athuel Electrónica S.A.", sentencia del 11/05/2006; Sala III, "Arauca Bit A.F.J.P. S.A.", sentencia del 16/02/2017).

Por su parte, el segundo artículo incorporado a continuación del artículo 50 de la Ley Nº 11.683 por la Ley Nº 27.430 dispone que existirá error excusable cuando la norma aplicable al caso, por su complejidad, oscuridad o novedad, admita diversas interpretaciones que impidan al contribuyente, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero alcance. Asimismo, establece que, para evaluar su configuración, deberán ponderarse, entre otros elementos, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta.

Ahora bien, ninguna de tales circunstancias se verifica en las presentes actuaciones. En efecto, la recurrente no ha acreditado la existencia de elementos objetivos que permitan concluir que incurrió en un error excusable, limitándose a sostener una interpretación distinta respecto de su condición de residente fiscal.

En este sentido, la sola discrepancia interpretativa invocada no resulta suficiente para excluir la culpabilidad exigida por el artículo 45 de la ley ritual. Ello es así, por cuanto la Ley Nº 27.605 remite expresamente a los criterios de residencia establecidos en los artículos 116 a 123 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, vigentes al 31/12/2019, de modo que la solución normativa aplicable surgía claramente del texto legal, sin que se advierta que la cuestión presentara un grado de complejidad, oscuridad o novedad que impidiera a la recurrente conocer el alcance de sus obligaciones tributarias.

En tales condiciones, del análisis de las constancias obrantes en la causa surge que se encuentran reunidos tanto los aspectos objetivos como subjetivos requeridos para la configuración de la infracción prevista en el artículo 45 de la Ley Nº 11.683, razón por la cual corresponde confirmar la sanción aplicada.

VII.- En consecuencia, por todo lo expuesto, votamos por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

Por ello, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar el acto apelado, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.09.14 17:42:44 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.09.15 15:14:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2026.09.15 15:34:42 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.15 15:35:31 -03:00