República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-90050537-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 16 de Septiembre de 2026

Referencia: EX-2026-28255771- -APN-SGAI#TFN; ROJKIN MARÍA JOSEFA; 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-2026-28255771- -APN-SGAI#TFN, caratulado “ROJKIN MARÍA JOSEFA s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante IF-2026-28255735-APN-DTD#JGM, la Sra. María Josefa Rojkin interpuso recurso de apelación contra la resolución dictada el 27 de febrero de 2026 por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Rosario de ARCA-DGI, por la que determinó de oficio su obligación tributaria de aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia (ley Nº 27.605 y su reglamentación) del período 2020, con más accesorios, y se aplica una multa en los términos del art.45 inc.a) de la ley 11.683 equivalente al 100% del aporte determinado.

Explica que 1º/12/2020, en el marco de un proceso de planificación sucesoria, donó sin cargo ni condición alguna a favor de sus seis (6) hijos -únicos descendientes y universales herederos- mediante actos jurídicos, válidos, auténticos y legítimos, documentados en instrumentos privados con fecha cierta otorgada por la certificación de firma ante Escribano Público, parte de su paquete accionario en la empresa familiar Wiener Laboratorios S.A.I.C. transfiriéndoles a cada uno 32.465 acciones nominativas no endosables Clase B de un voto y un valor nominal de Peso Uno ($1) y 7.282 acciones nominativas no endosables Clase A con derecho a 5 votos y de valor nominal de Peso Uno ($1) cada una.

Se agravia que el Fisco Nacional, con sustento en el art.9 de la ley bajo análisis, incluyó de oficio en la determinación del aporte solidario las donaciones por su parte efectuadas a sus hijos de su tenencia accionaria, presumiendo que las operaciones estaban destinadas a la disminución del aporte.

Entiende que el aporte solidario creado por la ley 27.605 (sancionada el 04/12/2020 y publicada en el Boletín Oficial el 18/12/2020, fecha en la que entró en vigencia conforme lo establece su art. 10º), es instantáneo, toda vez que capta impositivamente una “foto” de los bienes de la persona humana al 18/12/2020. Atento lo cual la

conjugación entre el aspecto material y temporal del hecho imponible no puede ser otra que el 18/12/2020, ni antes, ni después. Es por eso que sostiene que la disposición contenida en el tercer párrafo del art. 9º de la ley 27.605 colisiona con los principios de legalidad y reserva de ley, toda vez que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, o sea válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones. Hace notar que de las constancias agregadas en las actuaciones administrativas no surge cuestionamiento alguno a las mentadas donaciones.

Sostiene que, en su caso, esta descartado el ardid evasivo como la intencionalidad elusiva, atento que tales donaciones son actos jurídicos, válidos, auténticos y legítimos, documentados mediante instrumentos privados con fecha cierta otorgada por la certificación de firma ante Escribano Público, situación que no ha sido puesta en duda por el Fisco Nacional.

Manifiesta que en el marco de una planificación sucesoria resulta irrelevante si los sucesores tienen o no cargos directivos en la empresa familiar o si trabajan en ella, toda vez que se trata de la vinculación intergeneracional de los miembros de la familia con la empresa, más allá de no estar involucrados en la gestión, posibilitando su representatividad y el estar informados sobre la evolución de la empresa. En virtud de ello, agrega que en los períodos 2020 y 2021 no se distribuyeron dividendos por los ejercicios contables 2019 y 2020 por estar vedado por el “Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (ATP), creado a través del Decreto 332/2020 y modif. Señala que sin perjuicio de lo expuesto, Francisco Ignacio, Gastón Adolfo, María Bárbara, Álvaro Antonio, María Paz y María Mirna Masia Rojkin percibieron dividendos a partir del ejercicio contable 2021, tal como surge de las Actas de Asamblea General Ordinarias de fecha 13/04/2022 y 28/04/2023 agregadas a las actuaciones administrativas.

En subsidio, opone la improcedencia de los intereses que le fueran aplicados, toda vez que a su entender la omisión que se cuestiona no puede atribuirse a su parte a título de culpa o negligencia. Así las cosas, señala que la concurrencia de intereses requiere la mora del deudor y la mora, necesariamente, requiere de la presencia de un factor de atribución que califique el retardo material como moratorio y que permita atribuir las consecuencias que genera a una persona determinada. Es por eso que en este caso entiende que cede el principio de la mora automática; y, adquiere relevancia, la ausencia de culpabilidad, en los términos y alcances del art.888 del CCyC.

Por último, se refiere a la sanción aplicada señalando que la misma debe ser también revocada toda vez que no se configura el elemento objetivo requerido por la norma. Explica que no desplegó una conducta dinámicamente positiva o negativa que derive en la omisión del cumplimiento material, atento que las acciones donadas no estaban gravadas, por lo tanto no se realizó el hecho imponible, porque no existía ley. Subsidiariamente a la inexistencia del elemento objetivo de la conducta tipificada en el art. 45 de la ley de rito, opone también la imposibilidad de atribución subjetiva por la existencia de error excusable, ya que el error o la ignorancia anula la culpa al impedir la conformación de su aspecto cognoscitivo, de modo que, si el autor actúa sin saber que viola el deber de cuidado, la conducta no puede atribuírsele subjetivamente, aun cuando la misma resulte peligrosa para el bien jurídico.

Afirma que la diferencia que se determina como omitida deriva de un error decisivo, esencial e inevitable toda vez que no hubo conducta negligente de su parte, ya que no pudo prever el resultado típico de la omisión de impuesto, ni estuvo en condiciones de conocer la peligrosidad de su conducta al no declarar bienes que no estaban en su patrimonio al 18/12/2020.

Ofrece prueba, hace reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada en todas sus partes, con

costas.

II.- Que mediante IF-2026-52032785-APN-DTD#JGM, contesta traslado el Fisco Nacional. Explica que se constataron variaciones en menos en el total de bienes sujetos al aporte solidario de la Sra. Rojkin María Josefa, como consecuencia de una donación de acciones de fecha 01/12/2020, es decir dentro de los 180 días inmediatos anteriores al 18/12/2020, considerando que dicha situación encuadra en los términos del artículo 9° de la ley 27.605; y en virtud de ello, se procedió a efectuar la liquidación incluyendo los bienes donados.

Hace notar que aunque la ley no estuviera sancionada al momento de la donación, la norma en estudio era de conocimiento público en general y debió ser de minucioso seguimiento por quienes resultaban allí alcanzados, entre ellos la recurrente. Pone énfasis en exponer la grave situación de emergencia pública, especialmente sanitaria y social, que motivó a que el Poder Legislativo sancionara la ley en cuestión.

Cita el principio de realidad económica, destacando que el mismo permite establecer una categorización de los negocios jurídicos anómalos utilizados con fines elusivos. En el caso de autos, lo que se infirió es que hubo una intención de abstraerse del pago del aporte en su justa medida. Respecto a los planteos formulados a fin de evidenciar una aparente contradicción con el Servicio Jurídico y el Jefe de la División Fiscalización N.° 2 los mismos no poseen asidero alguno, debiendo rechazarse in limine su procedencia.

Realiza un breve análisis de la norma en cuestión, se refiere a la naturaleza jurídica. Concluye que el aporte solidario es una contribución que se aplica sobre los activos del contribuyente y no sobre la renta, resultando razonable, ya que recae sobre los patrimonios de mayor y excepcional porte económico de todo el país, de manera excepcional y por una única vez y destaca el contexto en el que el mismo fue dictado. Hace notar asimismo que el art. 185 de la ley de rito fiscal lo inhibe a este Tribunal de pronunciarse sobre la constitucionalidad de una norma.

Se refiere a la procedencia de los intereses resarcitorios aplicados, señalando que la recurrente no declaró ni tampoco ingresó el aporte correspondiente en debido tiempo y forma. Resultando ello así procedente la aplicación de los mismos por la mora en que incurriera. Es la actora quien debe acreditar que no hubo mora culpable, ya que el hecho de que considere que el aporte bajo examen importa la vulneración de derechos constitucionales, no obsta a la liquidación de los intereses resarcitorios.

Por último respecto a la sanción aplicada, señala que conforme lo establece el art. 45 inc.a) de la ley de rito, el elemento objetivo requerido se verifica, en la medida en que el obligado omitió el ingreso del aporte en su justa medida; y desde el punto de vista subjetivo se configura también la infracción a título de culpa, en tanto de las circunstancias objetivas que rodearon el incumplimiento y el deber de previsión que es inherente a todo obligado y/o responsable, la actora no habría adoptado los recaudos conducentes a la satisfacción de la deuda en su justa medida. Concluye que de las constancias de autos, surge que la recurrente obró en forma negligente, imprudente, y deliberada por lo que corresponde la confirmación del acto recurrido también en el aspecto infraccional, lo que se solicita expresamente.

Ofrece prueba, se opone a la ofrecida por la apelante, hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente, se rechace el recurso impetrado y se dicte sentencia confirmando la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

III.- Que por PV-2026-56766825-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “D” y finalmente, por IF-2026-89197006-APN-VOCX#TFN se pasan los presentes actuados para dictar sentencia.

IV.- Que de manera preliminar cabe recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las

argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301;272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Previo a todo, también 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).

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 …”.

V.- Que los argumentos expuestos por la recurrente giran en torno a que no se debió incluir en la base de cálculo de aporte solidario los activos donados a sus hijos 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, como pretende el ente fiscal.

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 en el informe final de inspección (vide fs.129/134 act adm cpo. 1 incorporadas en autos mediante IF-2026-52207205-APN-DTD#JGM) surge que la actividad de la Sra. Rojkin María Josefa es la de Servicios Personales NCP – Participe en Sociedades. Señalan los inspectores que se detectaron variaciones en menos en el total de bienes sujetos al aporte solidario, ello en virtud de un contrato de donación de fecha 01/12/2020 por el que dona todas sus acciones correspodientes a la firma Wiener Laboratorios SAIC a favor de sus hijos en partes iguales, es decir dentro de los 180 días inmediatos anteriores al 18/12/2020, esta última fecha de entrada en vigencia de la ley 27.605, presumiendo el Fisco que existe un ardid evasivo destinado a eludir el aporte, quedando habilitado en los términos del art. 9 a disponer que las citadas donaciones se computen a los efectos de la liquidación del

aludido aporte, ajustando el mismo al efecto.

Exponen los actuantes que, del cotejo del documento aportado se observa las firmas de los intervinientes certificadas por ante Escribano Público, también se constató el registro de la donación accionaria en las Actas de Directorio, de Asambleas Ordinarias y de de accionistas correspondientes a Wiener Laboratorios SAIC de fecha 01/12/2020. Se indica que además la firma antes referida cumplió con la RG 4697- Participaciones Societarias-, informando con fecha 29/01/2021 la cantidad de 15 titulares por el período 2019 y con fecha 28/07/2021 que ascendía a 31 titulares, para el período 2020.

Manifiestan que conforme surge de las bases del Organismo Fiscal y anotaciones en los registros societarios exhibidos por la firma en cuestión, ninguno de los donatarios reviste cargo alguno, ni se le asignaron honorarios ni dividendos por los periodos 2020 y 2021, a lo que agregan que ninguno de ellos resulta contribuyente del aporte, pero si revisten la calidad de inscriptos ante ARCA desde 2017 como monotributistas y responsables inscriptos, bajo las actividades de servicios varios, registrando declaraciones juradas con saldos a favor del Fisco Nacional de escasos montos y compatibles con donaciones a cada uno de ellos declaradas por la Sra. Rojkin en la declaración jurada de impuesto a las ganancias 2020.

Para finalizar señalan que la documentación aportada y demás información obtenida de las bases de ARCA, se refieren al 01/12/2020 y posteriores; esto es dentro de los 180 días estipulados por el art.9 de la ley 27.605, por lo que presume un ardid evasivo destinado a eludir el aporte solidario, desestimando así la donación de acciones y procede a recalcular el patrimonio de la recurrente a fin de calcular el monto de aporte solidario a ingresar.

VI - 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 de la propia resolución apelada surge que el Fisco Nacional expone que: *“… de ninguna manera esta parte cuestionó la validez o legitimidad del contrato de donación del 01/12/2020 como intenta alegar la encartada. En efecto no se pone en duda la existencia de dicho instrumento…*”; asimismo agrega, que se aplica como sanción la figura que surge del artículo 45 de la ley de rito atento que no se advierten: “… *elementos que configuren una actitud dolosa o maliciosa…*”. Que cabe poner de resalto que en el caso de autos, la recurrente presentó la declaración jurada correspondiente al aporte solidario periodo fiscal 2020, con fecha 15/04/2021, declarando los bienes alcanzados en el país y en el exterior que poseía al 18/12/2020, demostrando de este modo que su intención era la cumplir con sus obligaciones frente a ARCA.

Que no puede pasarse por alto las particularidades que pone de resalto la recurrente, en tanto, más allá de que las donaciones fueron realizadas de manera legítima y debidamente documentada (vide fs.7/9 IF-2026-52207205-APN-DTD#JGM), conforme lo expone en su escrito recursivo y tal como del acta de directorio de fecha 01/12/2020 (vide fs.16 IF-2026-52207205-APN-DTD#JGM) las donaciones estaban alineadas con los intereses de la familia, sin que el organismo fiscal haya expuesto algún argumento válido para derribar la legitimidad de la donación a los herederos forzosos, ni demostró que se hayan utilizado formas inadecuadas o que la operación estuviera destinada a eludir el aporte que, a la fecha de la donación la ley que lo dispuso todavía no se encontraba vigente.

Que la única objeción del Fisco Nacional sobre la legitimidad de la donación efectuada, ha sido la de que se no le asignaron honorarios ni dividendos por los periodos 2020 y 2021 a los donatarios, situación que fue también explicada por la recurrente con las actas de directorio correspondientes, de donde surgía que toda vez que se la empresa Wiener Laboratorios SAIC, había solicitado la ayuda del Gobierno Nacional del Programa de Asistencia de Emergencia al Trabajo y la Producción (ATP), durante el término de 2 (dos) años, no podía realizar distribución de dividendos (Vide fs.39/41 IF-2026-52207205-APN-DTD#JGM y fs.220/225 IF-2026-52207234-APN-DTD#JGM) situación que tampoco ha sido controvertida por el ente recaudador.

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 que 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). En igual sentido dicha Sala, con fecha 30/07/2024, a través de la sentencia recaída en los autos "Lagrutta Carlos María s/ apelación" dijo que: "….*En el caso particular, más allá de la previsión legal de sospecha establecida en la norma, al momento del desapoderamiento de la participación por parte del contribuyente de autos de su patrimonio, no existía la ley que establecía el ASE, ni las condiciones de gravabilidad del mismo, por lo que mal pudo tener en miras el contribuyente la evasión o elusión de una norma que todavía no existía.*

A mayor abundamiento, el contribuyente de autos al momento de realizar la donación o adelanto de herencia a sus herederos no conocía la norma legal. En efecto, la donación efectuada podría o no haberlo colocado por debajo del monto mínimo establecido en la norma, o incluso podría no haberse aprobado dicha ley, o haberse aprobado en otras condiciones, por lo que difícilmente podría aplicarse dicha presunción de una norma que no se encontraba vigente.

La aplicación de la presunción de sospecha, a los fines de determinar un "ardid evasivo" en los términos formulados en el art. 9°, debe venir aparejada de una comprobación en el caso concreto de la utilización de formas o figuras manifiestamente inadecuadas para la concreción de los negocios jurídicos celebrados…"

Las conclusiones de los fallos citados resultan plenamente aplicables al caso bajo examen. Ello es así debido a que el traspaso accionario dentro del grupo familiar se realizó antes de la entrada en vigencia de la norma. Asimismo, no surge de autos que el acto de donación se haya celebrado con el fin de eludir el pago del tributo, máxime cuando la recurrente presentó la declaración jurada del aporte solidario con saldo a ingresar, excluyendo únicamente las donaciones en cuestión.

Con fundamento en lo expuesto previamente, se concluye que en el caso de autos no resulta procedente el ajuste efectuado a la recurrente, por lo que corresponde revocar el acto apelado en todas sus partes, con costas.

Atento la forma en que se resuelve la cuestión debatida, resulta inoficioso pronunciarse sobre el resto de los agravios formulados por las partes.

La Dra. O'Donnell dijo:

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

Ello así toda vez que el juez administrativo no cuestionó la validez ni la legitimidad de las donaciones que la Sra. Rojkin hizo a sus hijos/as, hederos forzosos, ni tampoco que fueron por el total de su participación accionaria en la empresa Wiener Laboratorios S.A.I.C.

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. Rojkin donó a los 65 años de edad la totalidad de sus acciones a sus hijos, algunos de los cuales eran empleadas en relación de dependencia en la empresa desde el año 2011 y 2017. Wiener Laboratorios S.A.I.C. es una empresa familiar fundada en el año 1960 por el Dr. Miguel Rojkin, su padre, razón por la cual en la Escritura la Sra. Rojkin justificó la donación en la ejecución de un protocolo familiar que impulsaba la incorporación progresiva de la tercera generación, sus hijos, a la conducción y gestión, es decir como directores, pero también a la propiedad de la empresa, como allí se dice, en carácter *de accionistas con voz y voto en las decisiones asamblearias* (Cláusula Tercera).

El hecho que no se haya aportado copia del protocolo allí mencionado no obsta a reconocer que la incorporación de los hijos como accionistas y/o directores, constituye una práctica común en empresas familiares que, además, fue aplicada por la propia empresa, Weiner Laboratorios S.A.I.C., teniendo en cuenta que la Sra. Rojkin fue también accionista y ejerció asimismo como Vicepresidenta y directora de dicha empresa, tal lo que dan cuenta las actas societarias y demás instrumentos agregados a las actuaciones administrativas, entre ellas las extraídas de sus propios sistemas.

De dichos elementos se desprende también que diferentes personas de la familia Rojkin ocupaban el cargo de Presidente y Gerente General y como directores titulares y suplentes, entre otros, de lo que se sigue también que se trata de una empresa integrada y gerenciada, principalmente, por miembros de dicha familia, lo cual da credibilidad a la transferencia de propiedad accionaria hecha por la recurrente.

A ello cabe agregar que la donación fue plena, ya que la Sra. Rojkin no se reservó el usufructo de las acciones, por lo que debe concluirse que a partir de dicho acto dejaron de formar parte de su patrimonio y, por ende, no habiéndose acreditado indicios claros que permitan presumir que su intención fue evitar el pago del impuesto, no pudieron ser alcanzadas con el aporte creado en la ley 27.605.

Por ello, debe revocarse la Resolución recurrida, con costas.

El Dr. Martín dijo:

I. Que en las presentes actuaciones se encuentra en discusión la procedencia de la Resolución del 27 de febrero del 2026 mediante la cual la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Rosario de ARCA- DGI impugnó la declaración jurada presentada por 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 $21.790.773,52 por dicho concepto con más el importe de $67.893.944,77 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 las presentes actuaciones tienen su origen en la fiscalización iniciada a la contribuyente mediante la O.I. N° 1.955.564 respecto del Aporte Solidario y Extraordinario, al haberse constatado diferencias en el patrimonio al 18/12/2020 exteriorizado en la liquidación del 15/04/2020 ASE-2020 respecto del total del patrimonio al 31/12/2019 exteriorizado en la declaración jurada presentada en el Impuesto sobre los Bienes Personales de los periodos fiscales 2019 y 2020, principalmente por su tenencia de acciones en la firma Wiener Laboratorios SAIC que expone “0” al 18/12/2020.

La actora justificó la disminución en su patrimonio en virtud del contrato de donación de fecha 01/12/2020 en el que donó en partes iguales la totalidad de sus acciones, a sus seis hijos.

Que el Fisco Nacional encuadró el ajuste apelado en los términos del tercer párrafo del artículo 9° de la Ley N° 27.605, ya que consideró las variaciones en menos en el total de bienes sujetos al aporte solidario y atento a que las donaciones se realizaron el 01/12/2020.

IV.- Que a los fines de dilucidar la cuestión sometida en autos resulta necesario indagar en qué momento se hicieron las donaciones de acciones y si el desprendimiento patrimonial efectuado a favor de las donatarias fue realizado para pagar en menor cuantía el aporte de marras.

Que el citado artículo establece una presunción ante los cambios patrimoniales efectuados durante los 180 días anteriores a la vigencia de la ley (18/12/2020).

Que la particularidad de esta presunción radica en que admite prueba en contrario, por lo que el contribuyente conserva la posibilidad de justificar las variaciones patrimoniales operadas en ese lapso, desvirtuando así la presunción de elusión o evasión que la norma habilita al organismo fiscal a construir. En definitiva, la actora puede justificar que tales variaciones responden a razones subyacentes legítimas de inversión, de negocios, entre otras, y esta característica constituye una diferencia sustancial respecto de las presunciones iuris et de iure, que son absolutas y, por su propia naturaleza, no admiten refutación por parte del sujeto impactado.

Que de acuerdo a lo señalado precedentemente, 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 y encuadre del ente fiscal, a invocar y demostrar que las variaciones patrimoniales ocurridas en el período de sospecha responden a negocios o actos “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 identificar los elementos suficientes para encuadrar la aplicación de la presunción contenida en la norma en orden a justificar el despliegue del negocio o actos civiles cuestionado en un contexto de ardid evasivo, o en un escenario elusivo de pago, según las circunstancias, en orden a desvirtuar el verdadero trasfondo del acto. Sobre este último 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”, y la demostración del ardid donde el Fisco debe investigar, respaldar y desarrollar la tesis de que se está frente a una situación real diferente de la instrumental. Sería ésta una presunción “macro” con infinitas aristas y eventuales conclusiones. En cambio, hay otro tipo de presunciones en que el análisis se limita simplemente 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 elabora y utiliza la auditoría fiscal a partir del cual hace su formulación, el que debe tener una coherencia funcional; frente al indicio que impone el legislador y que 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 VI 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 la carga fiscal 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 sobre lo formulado ya me he expedido en el caso “Indy Failembogen” de esta Sala, sentencia del 14 de setiembre de 2026 (INLEG-2026-89298168-APN-VOCX#TFN), a cuyos términos me remito en mérito a la brevedad.

V.- Que en el caso de autos, la Sra Rojkin María Josefa, donó en partes iguales, a sus seis hijos, la totalidad de su tenencia accionaria en Wiener Laboratorios S.A.I.C (238.483 acciones = 194.787 Clase B un voto + 43.696 Clase A 5 votos).

Que a los fines de justificar la disminución en su patrimonio a fs. 7/9 del IF-2026-52207205-APN-DTD#JGM aportó el contrato de donación de fecha 01/12/2020, -instrumentación formal que no está en duda- y a fs. 15/41 del IF-2026-52207205-APN-DTD#JGM las actas registradas en los libros societarios de la empresa. Asimismo acompañó algunos comprobantes de transferencias bancarias a sus hijos junto con las facturas confeccionadas por el escribano por las tareas efectuadas en la actividad de donación y en la certificación de firmas.

Que de la lectura del acta de directorio Nº 1453 (fs. 205 IF-2026-52207234-APN-DTD#JGM) y del contrato citado surge que las donaciones realizadas son “consecuencia del principio de ejecución del protocolo familiar que impulsa el ingreso progresivo de la tercera generación a la propiedad y funciones ejecutivas y de dirección en Wiener Laboratorios S.A.I.C, en calidad de accionistas con voz y voto en las decisiones asamblearias”.

Que en este sentido, resulta relevante señalar que un protocolo familiar es un acto privado plasmado en un documento escrito y consensuado que regula las relaciones entre la familia, la propiedad y la gestión de una empresa familiar. El mismo conlleva una planificación en la cual se establecen las condiciones y pasos que se van a llevar a cabo, a los fines de evitar problemas personales o familiares que dañen la estabilidad de la empresa. Su objetivo principal es reducir la improvisación ante situaciones imprevistas o de conflicto sucesorio.

Que en las presentes actuaciones no surge que el traspaso accionario dentro del grupo familiar haya estado en

miras antes de que se efectúen las donaciones, ya que el mismo día en que se realizaron, -1/12/2020 tres días antes de que se sancionara la ley 27.605 y ya fuese de público conocimiento- se puso a consideración del Directorio, no habiendo registros en los libros societarios de que el tema se haya tratado con anterioridad. La actora no aportó elementos suficientes a los fines de acreditar la existencia del mencionado protocolo, su fecha cierta y si el mismo se encuentra vinculado a los estatutos de la empresa. Tampoco surgen registros de que se hayan realizado donaciones previas, sin perjuicio de que en el libro de actas de asamblea aportado a fs. 240/250 del IF-2026-52207234-APN-DTD#JGM surja que a partir del año 2021 los hijos de la apelante asistieron a las mismas. Ello muestra una instrumentación posterior que en nada aclara la situación al 18/12/2020, fecha base del Aporte Solidario.

Que si bien a fs. 229/234 del IF-2026-52207234-APN-DTD#JGM se agregan las declaraciones juradas en el Impuesto sobre los Bienes Personales- Sociedades y participaciones, presentadas por Wiener Laboratorios S.A.I.C junto con los acuses de presentación correspondiente a los períodos fiscales 2020 a 2022, de las mismas no luce el detalle de los accionistas, hecho que hubiera sido relevante para acreditar la tenencia accionaria en manos de sus titulares.

A su vez, si bien la Sra. Rojkin donó la totalidad de sus acciones el 01/12/2020, luego continuó ejerciendo funciones en la firma, puesto que del acta de asamblea N° 43 de fecha 06/05/2021 que obra a fs. 39/41 del IF-2026-52207205-APN-DTD#JGM se acredita su designación como directora titular. Si bien no constituye prueba definitiva sobre el traspaso de las acciones y la intención subyacente, tampoco contribuye a clarificar sobre una desvinculación efectiva de lo operacional e integración de la siguiente generación.

Que por otra parte, cabe destacar que los comprobantes de transferencias bancarias aportados a fs. 50/83 del IF-2026-52207205-APN-DTD#JGM en nada se vinculan ni guardan coherencia con las donaciones de acciones cuestionadas, sumado a que los acompañados corresponden solo a alguno de sus hijos y no a todos los donatarios. Del informe final de inspección que obra a fs. 129/133 del IF-2026-52207205-APN-DTD#JGM se desprende que ninguno de los hijos reviste cargo alguno en la firma ni se le asignaron honorarios o dividendos por los periodos 2020 y 2021, sin perjuicio de los recibos de sueldo aportados a fs. 238/239 del IF-2026-52207205-APN-DTD#JGM. Muchos de ellos son monotributistas inscriptos bajo actividades de servicios varios. En tal sentido, debe señalarse que la vinculación de los donatarios en la empresa resulta inconexa respecto de la donación debatida en autos.

Que otro hecho que capta la atención es que la certificación de firmas efectuada el 21/12/2020 por el Escribano Eduardo M. Casiello obrante a fs. 88 del IF-2026-52207205-APN-DTD#JGM, es posterior a la donación cuestionada (01/12/2020), siendo llamativo que en la factura N° 00002-0000004202 de fecha 18/02/2021 la descripción corresponde a un servicio que a dicha fecha no se prestó, ya que el concepto que luce de manera ológrafa en la misma es por los servicios prestados entre el **12/2021 a 01/2022 (sic)**.

Que es importante señalar que el Fisco Nacional no desconoce la legitimidad de los actos celebrados, sin embargo cuestiona que la donación haya sido aceptada en el mismo acto y celebrada en forma privada con certificación, 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, la recurrente 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 y concatenado. Tampoco acompañó documentación que acreditará 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 de cálculo del aporte solidario.

Ello así, 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 razonable 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 la 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.

Que por los motivos expuestos, cabe concluir que la sola documentación acompañada para acreditar los actos de donación no resultan suficientes para considerar revertida la presunción consagrada en el tercer párrafo del artículo 9° de la Ley N° 27.605, ya que tales actos son los que definen a la presunción en sí misma. Ello así los bienes donados deben integrar la base de cálculo del ASE, conforme se hace en la resolución apelada.

En consecuencia, voto por confirmar la determinación de oficio.

VI.- 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.

VII.- Que en lo que hace a la procedencia de la sanción se encuentran acreditados los elementos que permiten encuadrar la conducta de la Sra. Rojkin 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.

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

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

1°) Revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2°) Regular los honorarios de los Dres. Alfredo Daniel Garbarini y Silvana María Rosa Bemerguy, en su carácter de co-apoderados, fijándolos en la suma de $1.169.425.- (pesos un millón ciento sesenta y nueve mil cuatrocientos veinticinco) equivalente a 11,22 (once con 22/100) UMA-Unidad de Medida Arancelaria-, para cada uno de los profesionales, importes que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada por los citados profesionales en la etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por Ley 27.423, Resolución SGA Nº1930/2026 (20/08/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Se hace constar que los montos regulados no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.09.14 16:39:16 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: 2026.09.15 17:09:45 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: 2026.09.16 08:31:10 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: 2026.09.16 08:32:29 -03:00