República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-93174951-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 24 de Septiembre de 2026

Referencia: EX-2026-26624773- -APN-SGAI#TFN y su acumulado EX-2026-32032465- -APN-SGAI#TFN;GLEZER LAURA MONICA; SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dras. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación) y Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación), para dictar sentencia en eL EX-2026-26624773- -APN-SGAI#TFN y su acumulado EX-2026-32032465- -APN-SGAI#TFN, caratulado “GLEZER LAURA MONICA s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante IF-2026-26624767-APN-SGAI#TFN y RE-2026-32056723-APN-SGAI#TFN, Laura Mónica Glezer y Lucía Mundstock interponen recursos de apelación, en su carácter de herederas de Marcos Mundstock en proporción a sus respectivas participaciones hereditarias, equivalentes al 50% para cada una, contra las resoluciones de fecha 24 de febrero de 2026 dictadas por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Microcentro de ARCA-DGI. En ambos recursos se determinó de oficio su obligación de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia (Ley Nº 27.605 y su reglamentación) del período 2020 con más intereses resarcitorios e impuso una multa equivalente al 100% del monto del gravamen atribuido como evadido con sustento en lo dispuesto por el artículo 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Que, sentado ello, corresponde referirse a los agravios efectuados por la actora contra los ajustes realizados por el organismo, los cuales resultan sustancialmente análogos en los distintos recursos incoados.

Relatan que la obligación derivada del aporte recae por su condición de herederas del Sr. Marcos Mundstock, pese a que no cuentan con ingresos equivalentes a los que percibía el causante. Señalan que, tras su fallecimiento, los ingresos familiares se vieron sustancialmente reducidos y que la falta de liquidez las colocaría en la necesidad de desprenderse de bienes para afrontar el pago del tributo exigido. Afirman que dicha circunstancia evidencia una afectación de los principios de capacidad contributiva y realidad económica, al no considerarse su situación patrimonial y financiera.

Expresan que el tributo determinado vulnera el principio de razonabilidad, en la medida en que configura una

situación de doble imposición sobre un mismo hecho imponible y base de cálculo, generando una superposición con la obligación del Impuesto sobre los Bienes Personales. Puntualizan que, al momento de la presentación y cancelación de la declaración jurada de dicho impuesto, la normativa vigente preveía la exención de determinados activos, mientras que la ley que establece el Aporte prescinde de dicho marco normativo y, con efecto retroactivo -dicen-, pretende gravar bienes que se encontraban expresamente exentos, tomando como referencia la misma base imponible y el hecho generador del citado impuesto, vulnerando los principios de seguridad jurídica, razonabilidad e irretroactividad. Sostienen que la imposición cuestionada resulta además irrazonable y desproporcionada, por cuanto desconoce los compromisos asumidos por el Estado en el marco del régimen de sinceramiento fiscal establecido por la Ley 27.260, que promovió la exteriorización y repatriación de activos y contemplaba la eliminación del Impuesto sobre los Bienes Personales. En ese sentido, señalan que los bienes exteriorizados y aquellos ya alcanzados por dicho impuesto vuelven a ser gravados mediante el Aporte, incluso respecto de bienes que se encontraban exentos.

Precisan que el aporte en análisis también produce la afectación del derecho de igualdad, al establecer alícuotas más elevadas para los bienes situados en el exterior, lo que podría generar un tratamiento desigual entre contribuyentes con idéntica capacidad contributiva en función únicamente de la ubicación de sus activos, circunstancia que también confluye con el principio de realidad económica. Manifiestan que el aporte reviste carácter confiscatorio e inequitativo, toda vez que se determina exclusivamente sobre el valor de los bienes que integran su patrimonio, sin atender a la real posibilidad de afrontar el pago, evidenciando una finalidad meramente recaudatoria y desentendiéndose de la condición objetiva y subjetiva del contribuyente. Asimismo, refieren que ello importa una afectación al derecho de propiedad.

Remarcan que la pretensión del Fisco resulta contradictoria al aplicar los mecanismos de determinación y sanción previstos en la Ley 11.683 respecto de un gravamen que el propio legislador calificó como un aporte y no como un impuesto, cuestionando por ello la procedencia del procedimiento aplicado. Asimismo, sostienen que la resolución apelada carece de una debida fundamentación, o bien presenta una motivación meramente aparente, en tanto -dicen- se limita a efectuar una liquidación de intereses sin precisar su origen, el criterio del cálculo empleado ni las pautas utilizadas para su determinación. Afirman que tampoco se expone una justificación concreta y razonada respecto de la procedencia y cuantificación de la sanción aplicada.

Finalmente, citan jurisprudencia en sustento de su postura. Acompañan prueba documental, ofrecen prueba informativa y pericial contable y solicitan se deje sin efecto las determinaciones practicadas, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que mediante IF-2026-48425788-APN-DTD#JGM e IF-2026-59600722-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos señalando que las apelantes omitieron presentar las declaraciones juradas e ingresar el Aporte Solidario y Extraordinario previsto en la Ley 27.605 correspondiente al periodo fiscal 2020, pese a verificarse la existencia de bienes alcanzados cuyo valor superaba el mínimo exento establecido por dicha norma. Indicó que el hecho imponible recaía sobre la sucesión indivisa del Sr. Marcos Mundstock por los bienes existentes al 18 de diciembre de 2020 y que, dictada la declaratoria de herederos con fecha 21 de marzo de 2021, la obligación fue atribuida a las Sras. Laura Mónica Glezer y Lucía Mundstock en la proporción correspondiente a sus respectivas participaciones hereditarias.

Efectúa un análisis de la Ley 27.605 y de la naturaleza jurídica del Aporte, sosteniendo que se trata de una contribución válida, de carácter excepcional y por única vez, dictada en el marco de emergencia sanitaria, económica y social ocasionada por la pandemia de COVID-19. Señala que fue instituido mediante una ley formal sancionada conforme el procedimiento previsto por la Constitución Nacional, por lo que cumple con el principio

de legalidad o reserva de ley.

Realiza un detalle de las principales diferencias que se observa entre el Impuesto sobre los Bienes Personales y el Aporte, argumentando que recaen sobre hipótesis de incidencia diferentes y persiguen finalidades distintas, resaltando que la vinculación pretendida carece de adecuado sustento jurídico. En ese marco, argumenta que los agravios referidos al régimen de sinceramiento fiscal, la alegada desproporción derivada del pago del Aporte y la inequidad invocada no pueden prosperar, toda vez que no se configura en el caso un supuesto de doble imposición ni resulta jurídicamente admisible equiparar gravámenes de distinta naturaleza.

En igual sentido, rechaza el agravio de confiscatoriedad, resaltando que el ajuste deriva de una contribución de naturaleza para-fiscal instituida por ley y las apelantes no han aportado elementos suficientes que permitan acreditar una afectación sustancial de dicho principio. Señala que el planteo parte de una premisa equivocada y resulta incongruente a la luz del criterio temporal adoptado por la Ley 27.605, al pretender relacionar la rentabilidad anual de los bienes con una obligación extraordinaria establecida por única vez.

En cuanto al principio de razonabilidad, expone los fundamentos por los cuales entiende que dicho principio no ha sido vulnerado, señalando que el tributo en análisis recae sobre patrimonios de mayor envergadura económica dentro del país y que responde a una situación extraordinaria, entre otras cuestiones. Asimismo, se refiere al destino específico del aporte y concluye que su finalidad fue mitigar las consecuencias de la pandemia, originadas por la crisis económica, social y sanitaria derivada del Covid-19.

En relación al planteo de irretroactividad, señala que la Ley 27.605 establece expresamente los sujetos alcanzados y los bienes que debían integrar la base de cálculo del Aporte a la fecha de su entrada en vigencia, independientemente del tratamiento que tales bienes revistieran en el Impuesto sobre los Bienes Personales. Agrega que el Aporte recae sobre manifestaciones de riqueza exteriorizadas a través del patrimonio y no sobre la renta obtenida por los bienes que lo integran, por lo que considera insuficientes los argumentos vinculados con la rentabilidad de los activos para demostrar una afectación sustancial del derecho de propiedad.

Respecto a la supuesta violación del principio de igualdad derivado del tratamiento previsto para los bienes situados en el exterior, afirma que todos los contribuyentes que se encuentren en esa misma situación tributan conforme las pautas establecidas por la ley. Destaca que la distinción efectuada por el legislador resulta legítima y responde a criterios objetivos, resaltando que tanto la doctrina como la jurisprudencia han admitido la creación de categorías tributarias diferenciadas siempre que no sean arbitrarias o irrazonables. En ese sentido, concluye que el principio de igualdad implica igualdad de trato frente a la ley e igualdad de circunstancias.

Hace notar que las apelantes no formulan agravios específicos respecto de los intereses resarcitorios que les fueran determinados, sin perjuicio de lo cual afirma que resultan de aplicación las normas referidas a las liquidaciones de los intereses resarcitorios previstos en el artículo 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), por lo que solicita la confirmación de los mismos. Por su parte, respecto de las multas aplicadas, señala que las recurrentes tampoco se agravian ni aportaron argumentos que permitan desvirtuar su procedencia, por lo que solicita su confirmación. Asimismo, sostiene que las resoluciones apeladas se encuentran debidamente fundadas, contienen los fundamentos de hecho y de derecho y respetan los parámetros de legalidad, razonabilidad y debido proceso, destacando que las recurrentes tuvieron pleno conocimiento de las actuaciones y la oportunidad de ejercer su derecho de defensa.

Expresa que este Tribunal conforme lo normado por el art.185 de la ley de rito sufre de una restricción jurisdiccional respecto a la constitucionalidad, por lo que tampoco resulta procedente lo solicitado por la actora,

en cuanto comprende la imposibilidad de expedirse el Tribunal sobre su solicitud.

Por todo lo expuesto, se opone a la producción de la prueba. Hace reserva del caso federal. Solicita se rechacen los recursos intentados, y se confirmen los actos apelados en todas sus partes, con costas.

III.- Que mediante IF-2026-61443643-APN-VOCXII#TFN se resolvió la acumulación del Expte. N° EX-2026-32032465- -APN-SGAI#TFN.

Que por PV-2026-79821165-APN-VOCX#TFN se hizo lugar a la oposición formulada por el Fisco Nacional respecto a la prueba informativa ofrecida por las apelantes y se hizo efectivo el apercibimiento dispuesto mediante PV-2026-77291250-APN-VOCX#TFN y en consecuencia tener a las recurrentes por desistidas de la prueba pericial contable oportunamente ofrecida.

Por PV-2026-82288787-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala “D”.

Finalmente, por IF-2026-92799608-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, considero pertinente señalar que “...independientemente de la limitación prevista en el artículo 185 de la Ley 11.683, 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, exceptuándose su aplicación cuando se verifique la repatriación en los términos que dicha norma establece.

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

de la Nación, poniendo su aplicación federal a cargo del Poder Ejecutivo.

Que dicha ley fue reglamentada a través del Decreto N° 42/2021 (B.O. 29/01/2021) y se establecieron pautas para determinar la valuación de las acciones o participaciones en el capital de 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.".

"… y tal como fue expuesto por el fiscal coadyuvante en su dictamen del 7 de marzo de 2022, 'la denominación acordada al gravamen no resulta suficiente para definir su carácter, ya que al efecto, debe estarse a la realidad de las cosas (…) y al genuino contenido substancial de la situación contemplada en la norma tributaria …".

Que ello así, no le asiste razón a las recurrentes cuando sostienen que la Ley 11.683 resulta inaplicable al caso por la sola circunstancia de la denominación que utiliza el legislador, debiendo señalarse que el art. 9 de la ley 27.605 expresamente dispone que "la aplicación, percepción y fiscalización del presente aporte estará a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, resultado de aplicación supletoria las disposiciones de la ley 11.683, texto ordenado en1998 y sus modificaciones..."

V.- Que las recurrentes también consideran que el accionar de los legisladores y de la Administración Federal de

Ingresos Públicos violentan la seguridad jurídica.

Sobre este punto se ha sostenido que “la seguridad jurídica strictu sensu, se manifiesta como una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e instituciones; y la seguridad jurídica en su faz subjetiva, que se presenta como certeza del derecho, es decir como proyección en las situaciones personales de la seguridad objetiva, para lo cual se requiere la posibilidad de que el destinatario del Derecho pueda conocerlo. Gracias a esa información, realizada por los adecuados medios de publicidad, el sujeto del ordenamiento jurídico debe poder saber con claridad y de antemano aquello que le está permitido, mandado o prohibido; lo que le permite organizar la conducta presente y programar expectativas para su actuación jurídica futura”. (Perez Luño, Antonio Enrique: "La seguridad jurídica", Ed. Ariel Derecho, Barcelona, España, 1.991). En tal sentido, las normas tributarias imponen conductas y ello implica que los particulares deben conocer con claridad las consecuencias tributarias de sus actos, como así el tipo de hecho o comportamiento concreto al que la ley fiscal vincula la obligación de pagar el tributo, por lo que no cabe dudas que también debe haber previsibilidad.

En el caso concreto, no puede perderse de vista que se trata de un aporte creado por una única vez y por un hecho excepcional que fue la angustiante situación vivida con motivo de la pandemia que, como es de público conocimiento, se debió apuntalar el sistema de salud que fue lo más acuciante, como así también asistir a determinados sectores en lo económico y social, debido al aislamiento y la restricción impuesta con motivo de la emergencia declarada por el Covid-19. Que frente a ello, no puede pretenderse que en esta situación inusual e insospechada pudiera preveerse con la antelación debida las medidas a tomar a fin de poder paliar las carencias y necesidades en aquellos sectores donde era menester que recibieran una pronta ayuda como fue todo lo relacionado con la asistencia médica, control, vacunas, prevención y asistencia sanitaria, ayuda económica para las PyMES para sostener el empleo, para estudiantes, mejora de condiciones habitacionales y producción de energía por ser de interés público nacional. Frente a ello, en el caso que nos ocupa la determinación apelada se sustenta en las normas que rigen el Aporte fijado por la ley 27.605, ha quedado garantizada la certeza del particular al régimen legal aplicado.

VI.- Que, también se agravian que la totalidad de los bienes que se gravan en el impuesto sobre los bienes personales, son nuevamente objeto de imposición por este nuevo tributo, como si se tratara de hechos imponibles independientes.

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

Además, sobre la existencia de doble imposición cabe señalar que la CSJN ha sostenido que la duplicidad que resulta del ejercicio de facultades impositivas diferentes no limitadas por disposición constitucional alguna, no

causa la invalidez del impuesto, y que la superposición de gravámenes no es de por si inconstitucional, en la medida en que cada uno de los tributos que configuran la múltiple imposición hayan sido sancionados por entes públicos con competencia para crearlos (Fallos 185: 209; 210: 276; 210:500; 217:189; 220:219; 262:367).

VII.- En relación al planteo vinculado a la supuesta irretroactividad de la Ley 27.605, cabe señalar que el mismo no resulta atendible. Al respecto, no se advierte que la norma bajo análisis vulnere dicho principio, toda vez que el hecho imponible fue expresamente fijado por el legislador al momento de la entrada en vigencia de la ley, esto es, el 18 de diciembre de 2020, recayendo sobre los bienes existentes a esa fecha. En consecuencia, la obligación tributaria no se proyecta sobre hechos ocurridos con anterioridad a la vigencia de la norma, sino que grava una manifestación de riqueza existente a la fecha expresamente prevista por el legislador. Asimismo, cabe remarcar que la circunstancia de que determinados activos hubieran estado exentos en el Impuesto sobre los Bienes Personales no obsta su inclusión en la base imponible del Aporte, en tanto -como se dijo- se trata de gravámenes perfectamente diferenciados.

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

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

En efecto, “... la garantía de la igualdad de las cargas públicas no impide que la legislación considere de manera diferente situaciones que estime diversas de modo tal que, de no mediar discriminaciones arbitrarias, se creen categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes (Fallos: 188:464; 191:460; 284:319)” para señalar luego que “...como lo ha dicho el Tribunal, si bien todo impuesto tiene que responder a una capacidad contributiva... la

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

Al respecto, nuestro más Alto Tribunal -en cuanto se relaciona con este tema-, expuso que: “La garantía de igualdad ante la ley radica en consagrar un trato igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias ... por lo que tal garantía no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes ... en tanto dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios” (Fallos 313:1513). Así, “en materia de igualdad, el control de razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se le aplican similares cargas; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que le componen, y observar si se excluye a alguien que debería integrarla y recibir igual atención jurídica (Fallos: 338:1455)” (cfr CNACAF, Sala I, sentencia del 27 de septiembre de 2022, recaída en “Marcer, José Luis c/ EN-AFIP-Ley 27541 s/ amparo ley 16.986”). En consonancia se ha sostenido que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:333; 51:350; 114:262; 137:212; 174:353; 243:98; 286:301) y, en tal sentido, “no corresponde a los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales” (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301).

Que no puede pasarse por alto que, de considerarlo, las contribuyentes tenían la posibilidad de acceder a una alícuota más baja que la prevista por los bienes situados en el exterior, de haber optado por la “repatriación” de las tenencias de moneda extranjera en el exterior y los importes generados como resultado de la realización de activos financieros en el exterior que representen como mínimo un 30% del valor total de dichos activos, en la forma establecida en el art. 6 de la ley 27.605.

Como corolario de ello, la garantía de la igualdad no impide que el legislador considere en forma distinta situaciones que estime diferentes, si el criterio de distinción no es arbitrario. No habiendo arbitrariedad pueden crearse categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes (Fallos: 210:172). Ello así, no se evidencia que al establecer el legislador una alícuota diferenciada para los bienes situados en el exterior, hubiese hecho distinciones entre sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias, es decir que se aplica a todos los bienes situados en el exterior, sin que se observe otra distinción y por lo tanto no se evidencia como lesivo de la garantía de igualdad ante la ley. En tal sentido la alícuota diferencial ha sido fijada o cuantificada atendiendo a la capacidad contributiva de los titulares de bienes en el exterior.

IX.- En cuanto al agravio vinculado al régimen de sinceramiento fiscal previsto en la Ley 27.260 y a la alegada desproporción, cabe señalar que tales planteos no constituyen materia específica del presente litigio, el cual se encuentra circunscripto a verificar la procedencia de las determinaciones practicadas en los términos de la Ley 27.605. En consecuencia, las consideraciones relativas a los alcances, beneficios o compromisos atribuidos al referido régimen de exteriorización resultan ajenas al objeto de la controversia planteada en autos. Por las mismas razones, tampoco se advierte vulneración de los principios de capacidad contributiva y realidad económica, toda vez que el legislador tomó como manifestación de riqueza gravable la titularidad de un patrimonio de determinada magnitud al momento de verificarse el hecho imponible, circunstancia que constituye una pauta objetiva apta para sustentar la obligación

Que “el deber de tributar se encuentra fundado en sólidas bases de naturaleza ética y en principios sociales,

jurídicos y políticos, en virtud de los cuales no parece discutible que quienes se encuentran en relación con ciertas manifestaciones de capacidad contributiva elegidas por el legislador, deban respetar el pago de determinados gravámenes; pero a ese deber de tributar le corresponde un correlativo derecho del Fisco a recaudar, derecho que encuentra su límite en la definitiva configuración del hecho imponible, esto es, en la efectiva exteriorización de la capacidad contributiva" (Fallos: 306:1970; 344:1887). En tal sentido "toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por ley para el sostenimiento de los servicios públicos" (art. XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre) y con mayor justificación en este caso dado la particular situación que se dió con la pandemia que se tradujo en la declaración del estado de emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social.

X.- Que, las apelantes también oponen como defensa que el aporte resulta confiscatorio, ello con fundamento en que recae sobre los bienes y no sobre su rentabilidad, a lo que agrega que la sumatoria de los impuestos patrimoniales supera también las utilidades generadas por su patrimonio.

A respecto, cabe recordar que sobre el criterio para la determinación del límite de confiscatoriedad se ha sostenido que no puede ser inflexiblemente uniforme, toda vez que para ello debe tenerse en cuenta las diversas circunstancias imperantes en el país y la relación de obligaciones tributarias con el bienestar general que se ha de promover mediante las normas dictadas a al fin, en el caso particular la situación suscitada por la pandemia por Covid-19 que motivó -en lo que aquí interesa- el dictado de la ley que nos ocupa en autos. Al respecto, se ha señalado que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (cfr. Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre otros).

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

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

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

utilidades -también ajustadas- obtenidas por la actora durante el ejercicio de ese mismo año, porcentajes estos que excederían los límites razonables de imposición.”

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

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

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

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

Que en el caso, si bien las recurrentes ofrecieron prueba informativa y pericial contable a fin de demostrar la alegada confiscatoriedad, lo cierto es que por PV-2026-79821165-APN-VOCX#TFN se las tuvo por desistidas de la producción de dichas probanzas. En tal inteligencia, al no haber producido prueba alguna a fin de demostrar de forma precisa e inequívoca, la ausencia de una capacidad contributiva para afrontar el pago de sus obligaciones

fiscales y el supuesto de confiscatoriedad, corresponde desestimar este agravio.

XII.- Que resta referirse a la liquidación de accesorios practicada en los actos determinativos.

Que, las recurrentes exponen que las resoluciones carecen de fundamentación suficiente en lo que hace de las resoluciones apeladas, ello por cuanto consideran que solo se limita efectuar el cálculo de los intereses resarcitorios sin precisar su origen, el criterio del cálculo empleado ni las pautas utilizadas para su liquidación, además de agraviarse de que no se expone una justificación concreta y razonada respecto de la procedencia y cuantificación de la sanción aplicada.

Que la motivación del acto es una declaración de cuales son las circunstancias de hecho o de derecho que han llevado a la emanación, o sea los motivos o presupuestos del acto; constituye por lo tanto la fundamentación fáctica y jurídica con que la administración pretende sostener la legitimidad y oportunidad de la decisión tomada y es el punto de partida para el juzgamiento de esa legitimidad" (Gordillo Agustín, Tratado de derecho Administrativo, Tomo III, Ed. Macchi, Bs.As. 1991, punto X-7); y en tal sentido "la motivación insuficiente permite acudir, para interpretar el acto, a las actuaciones anteriores, ya que deben considerarse en su totalidad y no aisladamente porque son parte integrante de un procedimiento y, como etapas del mismo, son inter dependientes y conexas entre sí..." (dictamen de la Procuración del Tesoro 256/91 -BO 22/4/92- 2da sección pág.).

Ello así, en lo que aquí interesa, debe destacarse que las resoluciones impugnadas fueron dictadas con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho, es decir, que no sólo se han cumplido con los requisitos externos de validez sino que se han valorado las circunstancias fácticas y jurídicas que la presupone.

Que no puede soslayarse que los intereses intimados constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, siendo los mismos calculados de acuerdo con lo expresamente previsto en el art. 37 de la Ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y modif).

En consonancia, la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de estos accesorios. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos "Citibank NA C/D.G.I" (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, externas al deudor que deben ser restrictivamente analizadas, resaltando que la imposición de intereses es ajena a normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

XIII- Sobre las multas aplicadas en los términos del art.45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.), cabe señalar que si bien es correcto que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para

justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos 271:297; 303:1548; 322:519), el artículo 45 de la Ley Nº 11.683 no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. CNACAF, "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/ DGI", Sala II,del 28/06/2007; "La Rueca Porteña SA c/ AFIP – DGI", Sala IV, del 27/10/1998) y es la parte actora quien debe demostrar la falta del elemento subjetivo requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que se produce en las infracciones tributarias. En este sentido, cabe resaltar que en el caso de autos las recurrentes no demostraron la ausencia del elemento subjetivo en el obrar que se le imputa en tanto no ofrecieron prueba al respecto.

Que de acuerdo con las circunstancias analizadas en el presente decisorio, considero que han concordado elementos suficientes para tener por configurada las sanciones impuestas en la proporción correspondiente, no habiendo elementos que justifiquen su eximición, ni procede reducción alguna en tanto y en cuanto se aplicó el mínimo fijado por la norma referida.

XIV.- En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas a cargo de las partes vencidas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

Por ello, del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2°)Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $1.611.958.- (pesos un millón seiscientos once mil novecientos cincuenta y ocho) equivalente a 15,47 (quince con 47/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $4.029.895 (pesos cuatro millones veintinueve mil ochocientos noventa y cinco) equivalente a 38,67 (treinta y ocho con 67/100) UMA, los que quedan a cargo de la Sra. Laura Mónica Glezer por el EX-2026-26624773- -APN-SGAI#TFN, teniendo en cuenta a tales fines el monto objeto del presente litigio, las particularidades de caso y la única etapa cumplida, conforme Ley 27.423, Resolución SGA 1930/2026 (CSJN 20/8/26) y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $1.611.958.- (pesos un millón seiscientos once mil novecientos cincuenta y ocho) equivalente a 15,47 (quince con 47/100) UMA -Unidad de Medida Arancelaria- y por el patrocinio letrado, la suma de $4.029.895 (pesos cuatro millones veintinueve mil ochocientos noventa y cinco) equivalente a 38,67 (treinta y ocho con 67/100) UMA, los que quedan a cargo de la Sra. Lucía Mundstock por el EX-2026-32032465--APN-SGAI#TFN, teniendo en cuenta a tales fines el monto objeto del presente litigio, las particularidades de caso y la única etapa cumplida, conforme Ley 27.423, Resolución SGA 1930/2026 (CSJN 20/8/26) y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se hace constar que los montos regulados no incluyen el IVA.

Se hace constar que este pronunciamiento se emite con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “D” por encontrarse de licencia el Vocal de la 12a. Nominación (conf. art. 184 de la ley Nº 11.683 -t.o. en 1998 y sus modificaciones.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.09.23 13:46:44 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 Edith Viviana Gomez
Date: 2026.09.24 09:41:48 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: 2026.09.24 09:43:45 -03:00