



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA; EX-2023-69697729- -APN-SGAI#TFN;CARTELLONE, MARIA ROSA

AUTOS Y VISTOS:

El **Expediente EX-2023-69697729- -APN-SGAI#TFN**, caratulado: **“CARTELLONE, MARIA ROSA s/ Recurso de Apelación”**;

CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2023-69697612-APN-DTD#JGM la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 2023-122-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII de fecha 23/05/2023, dictada por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección General Impositiva de la Dirección Regional Mendoza de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

El apelante impugna la mencionada resolución mediante la cual se determinó de oficio sus obligaciones relativas al Aporte Solidario y Extraordinario previsto por la Ley 27.605, para el período fiscal 2020, por un total de \$57.971.938,66 con más intereses resarcitorios por \$63.848.940,57 y resolvió aplicar una multa de \$57.971.938,66 equivalente al 100% del aporte omitido, bajo las previsiones del artículo 45 de la Ley 11.683.

En primer lugar, afirma que el 4 de diciembre de 2020 el Congreso de la Nación sancionó la Ley 27.605 por medio de la cual se creó el “Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia”, que fue promulgada mediante el Decreto 1024/2020 y publicada en el Boletín Oficial el 18 de diciembre de 2020, fecha en la que entró en vigencia.

Sostiene que el artículo 9 de dicha Ley establece que la aplicación, percepción y fiscalización del ASE estará a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante “AFIP”) y que resulta de aplicación supletoria las disposiciones de la Ley de Procedimiento Tributario y el Régimen Penal Tributario (Ley 27.430). Asimismo, el artículo 9 facultó a la AFIP a dictar las normas complementarias para la determinación de plazos, formas de ingreso, presentación de declaraciones juradas y demás aspectos vinculados a la recaudación del ASE.

Alega que se encuentra acreditado que a la fecha de la entrada en vigencia de la norma (es decir, al 18 de diciembre del año 2020) la recurrente revestía la condición de residente legal y fiscal de la República del

Paraguay, país al que decidió emigrar y que nada tuvo que ver con la sanción de la Ley de ASE, lo cual entiende resulta una obviedad toda vez que adquirió la residencia en la República del Paraguay en noviembre de 2019, es decir, cuando aún no se había desatado la pandemia.

Indica que con fecha 3 de mayo de 2021 la recurrente fue notificada de la Orden de Intervención número 1926157 que da cuenta del inicio contra la actora, a su criterio arbitrario, de la fiscalización respecto del cumplimiento del ASE, como así también el Requerimiento número 0120002021023203604 (de fecha 29 de abril de 2021) por medio del que la inspección actuante le solicitó información y documentación. A su vez, expresa que con fecha 10 de mayo -es decir, antes del vencimiento del plazo para dar respuesta al requerimiento *ut supra* mencionado- la actora fue notificada del Requerimiento número 0120002021025483404 (de fecha 7 de mayo de 2021) por medio del que la inspección actuante le solicitó a la recurrente que informe el Nombre, Apellido y CUIT del responsable sustituto designado a los efectos de cumplir con el artículo 3 del Decreto 42/2021.

Formula la excepción de falta de legitimación pasiva, en virtud de que la recurrente no forma parte de la relación jurídica tributaria en cuestión, por ser residente legal y fiscal de la República del Paraguay.

Sostiene que adquirió la condición de residente legal y fiscal de la República del Paraguay desde antes que siquiera exista la Pandemia (COVID-19) cuyos efectos la Ley del ASE buscó supuestamente morigerar y cuya sanción tuvo lugar más de un año después de la adquisición de tal estatus jurídico.

Plantea la nulidad de la resolución apelada. Alega que las pruebas ofrecidas en sede administrativa no fueron debidamente contempladas ni admitidas por el Fisco Nacional y que, por consiguiente, los fundamentos de la resolución apelada se basan en afirmaciones dogmáticas incompatibles con la realidad de los hechos acaecidos en la presente causa.

Señala que el acto apelado no aparece satisfaciendo adecuadamente el artículo 7 de la Ley 19.549.

Alega que la pretensión del Organismo de incluir en la base de determinación del ASE no solo el valor de los bienes que detentaba en la República Argentina sino también en el exterior bajo el encuadre en el *segundo párrafo* del inciso a) del artículo 2 de la Ley de ASE, resulta inconstitucional en el caso concreto al vulnerar su derecho de propiedad, los principios de legalidad e irretroactividad de la ley como así también los de razonabilidad e igualdad (tal como también lo ha planteado la actora en la Acción Declarativa interpuesta).

Respecto a la violación del principio de igualdad señala que se viola este principio cuando se distingue a los nacionales que residen en países no cooperantes como si fuera una especie de “castigo” y que al ser residente en el exterior en todo caso le correspondería estar alcanzado por los bienes en el país los que no superaban el monto de gravabilidad del tributo.

Alega que la magnitud del efecto confiscatorio que deriva del monto reclamado en concepto de ASE por el Organismo, implica en una flagrante violación al derecho de propiedad de la actora y al principio de capacidad contributiva. Sostiene que tal como surge del Informe Especial de Contador, la incidencia del ASE implica la absorción del ciento por ciento de la renta neta generada por los bienes sujetos al ASE y obtenida por la recurrente en el Período Fiscal (incidencia del 494%).

Destaca que el Poder Ejecutivo se ha extralimitado en las facultades que la Constitución le ha otorgado (art. 99 inc. 2) al pretender legislar sobre la materia y ampliar la categoría de sujetos pasivos de la obligación tributaria dispuesta por el propio legislador. Es así como no se limita a reglamentar las disposiciones de la Ley 27.605, sino que por el contrario pretende modificarla, alterando y ampliando la categoría de sujetos (siendo esta un elemento

esencial de la relación tributaria), contrariando abiertamente el principio de reserva de ley tributaria.

Sostiene que el aplicar retroactivamente la norma implica una ficción legal que obligaría a la actora a tributar como si aún fuera residente del país bajo el criterio de renta mundial, es decir, incluyendo su patrimonio tanto en el país como en el exterior. En este sentido, la aplicación de una ley nueva sobre hechos pasados implica asignarle una consecuencia jurídica diferente de las que poseía al momento de su realización sin posibilidad de modificarlas, vulnerando derechos adquiridos por situaciones ya concluidas al nacimiento de la ley.

Sostiene que también determinó e ingresó el Impuesto sobre los Bienes Personales (Período Fiscal 2020) bajo el régimen del Responsable Sustituto por los bienes que detentaba en el país (es decir, valuados a una fecha semejante y bajo idénticas pautas de valuación que el ASE). Si bien resulta innegable el agravamiento producto de la carga tributaria que debería soportar la actora en el caso de considerar ya no el ASE de manera aislada sino de forma conjunta con ISBP, ello no ha sido considerado en el Informe Especial.

Alega que en lo que respecta al análisis de la proporcionalidad estricta, resulta evidente que los medios elegidos no guardan una relación razonable o proporcional con los beneficios que de su aplicación resultarían para el interés general, máxime cuando la porción más grande (25%) de lo recaudado por el ASE es en beneficio de intereses privados (transferencia directa de recursos públicos a YPF S.A. cuyo capital se encuentra en manos de inversores privados).

Manifiesta que el legislador crea arbitrariamente una categoría diferente de alícuotas respecto del pago del mismo impuesto y que recaen sobre los mismos sujetos, en donde pareciera que se hostiga a los sujetos que han decidido proteger lícitamente sus activos e invertirlos o colocarlos en el exterior, sin propiciar las razones de su distinción resultando evidente que ha sido únicamente por la arbitrariedad del legislador que ha creído conveniente gravar de manera más gravosa dichos bienes.

Manifiesta que por la Resolución recurrida el Fisco ha procedido a incrementar el monto de los bienes que la recurrente detentaba en el país al 18.12.2020 atento el improcedente criterio de valuación utilizado en lo que respecta a la tenencia de títulos públicos de la República Argentina.

Sostiene que el criterio que sostiene la actora resulta correcto dado que tomando los valores nominales que surgen de los Resúmenes de Cuenta del Banco Patagonia, y luego tomando la cotización informada en USD por la Entidad Bancaria, correspondiendo al mercado donde el Título Público (BONAR 2020 USD) se encuentra en custodia, y utilizando el tipo de cambio del día 18.12.2020 (\$ 82,64), se arriba a la determinación de la valuación del bien de manera precisa, la cual dista de la practicada por el Organismo la cual llega a incrementarse en casi el doble de lo correspondiente.

Con respecto a la aplicación de multa sostiene que la resolución surge que la pretensión fiscal se funda en una asociación directa, entre el no haber ingresado el Aporte Solidario y la infracción tributaria tipificada como omisión de impuesto, por el citado artículo 45, sin considerar la existencia de todos los elementos del tipo infraccional que, entiende no se han verificado.

Afirma que la conducta de la actora no puede considerarse ilícita, ya que fue informada al Organismo Fiscal en tiempo y forma y fundamentado las razones que llevaron a dicho proceder, cual fue la inconstitucionalidad de la Ley 27.605 en el caso en concreto.

Indica que ha actuado con la diligencia, cuidado y previsiones exigibles, aplicando una razonable interpretación de la normativa, lo cual excluye totalmente la hipótesis de culpa en el cumplimiento de sus obligaciones.

tributarias.

Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso, formula reserva del caso federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que mediante IF-2023-107837716-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente y que se confirme el acto apelado, con costas.

La representación fiscal manifiesta que la determinación de oficio de la materia imponible ha sido adecuadamente ponderada en la resolución administrativa recurrida en autos, en la que se ha desarrollado los fundamentos fácticos y jurídicos sobre los cuales se sustenta el criterio fiscal, en virtud de las circunstancias objetivas y subjetivas analizadas por el Juez Administrativo en sus considerandos.

Con respecto al planteo de la excepción de falta de legitimación pasiva invocado por la actora, manifiesta que en el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2020, la Sra. Cartellone no poseía la calidad de sujeto gravado en el tributo, advirtiéndose que, en el caso de obtención de ingresos de fuente argentina, debería tributar con arreglo al Título V de la Ley N° 20.628 (Beneficiarios del Exterior). Respecto al Impuesto sobre los Bienes Personales, período fiscal 2020, se concluyó que la contribuyente, no obstante haber perdido su residencia en el país, se encontraba alcanzada por el gravamen citado, debiendo cumplimentar sus obligaciones tributarias materiales y formales a través de su Responsable Sustituto.

Sostiene que su radicación permanente en el Paraguay fue acordada mediante Resolución N° 0022188C, de fecha 26 de noviembre de 2019, de la Directora General de Migraciones de la República del Paraguay. A la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.605 (18/12/2020), así como en oportunidad de conferirse la vista del artículo 17 de la Ley N° 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) –6 de octubre de 2022, Resolución Número RESOL-2022-160-E-AFIP-DVRRME#SDGOPII- y de formular la Sra. Cartellone su descargo –23 de noviembre de 2022-, la República del Paraguay se encontraba dentro de las jurisdicciones consideradas “no cooperantes” en los términos del artículo 19 de la LIG (t. o. en 2019 y sus modificaciones).

Manifiesta que la recurrente resulta alcanzada por las previsiones del segundo párrafo del inciso a) del artículo 2 de la Ley N° 27.605 y, en línea con ello, reviste la calidad de sujeto residente a los efectos del Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia.

Alega que apartándose de la Ley N° 27.605 y sus normas complementarias y concordantes, la apelante insiste en su radicación permanente en la República del Paraguay -hecho no controvertido en autos- mas ninguna manifestación práctica en relación a que el 18 de diciembre de 2020, tenía su residencia en una jurisdicción no cooperante, extremo que concurriendo con los elementos analizados en el inciso b), en tales condiciones resulta alcanzada por las previsiones del segundo párrafo del inciso a) del artículo 2 de la ley citada.

Indica que lo afirmado por la actora no tiene sustento jurídico, toda vez que el sujeto pasivo del ASE, está establecido en el art. 2 de la Ley N° 27.605, que en el caso de autos resulta de aplicación el segundo párrafo del inciso a). Así, el Decreto Reglamentario N° 42/2021 en su artículo 3°, únicamente establece la forma en la cual ese sujeto debe ingresar el ASE, lo que en este caso sería a través del responsable sustituto.

Manifiesta que lo dicho permite concluir también que no existe violación al principio de reserva de ley (como también alega la contraria), siendo que es la propia norma (Ley N° 27.605) la que establece todos los elementos del ASE.

Indica que la resolución apelada cumple con todos los requisitos establecidos en la Ley de Procedimiento Administrativo para ser considerada tal. Destaca que el acto apelado es fiel a la expresión de los hechos y circunstancias que motivaron su dictado, pues basta para ello una simple lectura de sus considerandos.

Alega que la nulidad planteada no puede tener favorable acogida, ya que la contribuyente no se ha visto impedida de ejercer sus defensas y menos aún sufrido perjuicio alguno como consecuencia de un actuar irregular del Fisco Nacional.

Manifiesta que no se vislumbra en las actuaciones bajo análisis acto alguno que permita sostener con fundamento jurídico, el menoscabo del debido proceso adjetivo. Antes bien, el procedimiento fue llevado a cabo en un todo conforme al ordenamiento jurídico.

Destaca que el elemento esencial de todo acto administrativo válido, se encuentra acreditado en autos al observarse que la contribuyente de marras omitió el ASE; circunstancia que se puso de manifiesto a través de un acto de control realizado por personal del Fisco, mediante el cual se analizaron los distintos elementos contables e impositivos y se detectaron las diferencias que dieron origen a los ajustes posteriores determinados en la resolución apelada en autos.

Manifiesta que la norma bajo análisis, reglamentaria del derecho de propiedad, no lo lesiona, sino que lo regula con el fin de atender una situación extraordinaria que exhibe más que nunca las desigualdades sociales y que exige una actuación rápida y eficaz del Estado a fin de resguardar el derecho humano primordial de la población argentina, que es el derecho a la vida.

Alega que los requisitos esenciales que exige el principio de reserva de ley se encuentran estipulados acabadamente por la ley que creó el Aporte. Asimismo, el plexo normativo reseñado fue dictado de conformidad con las facultades que la Constitución Nacional le otorga al Poder Legislativo, razón por la cual no corresponde invocar la vulneración al principio de reserva de ley, tornándose este agravio completamente abstracto.

Manifiesta que no es posible ni legítimo realizar análisis técnicos o jurídicos vinculados a la pretensión de la actora con prescindencia -como lo hace en el marco de su recurso- de la consideración de las excepcionales circunstancias que determinaron la creación del Aporte Solidario Extraordinario dispuesto por la Ley N° 27.605, y cuya legitimidad fuera expuesta en los puntos precedentes de su responde, ya que ello desnaturalizaría el objeto para el cual fue creado.

Alega que no surge ninguna consideración que justifique que un patrimonio que supera los 1.300 millones de pesos en el 2020 haya obtenido rentas por 11 millones. Más aún si tenemos en cuenta los rendimientos de dicho patrimonio en los años 2019 y 2018. Ampliando la idea de la medida de la renta que debe considerarse en un análisis de confiscatoriedad de este tipo, reiterada jurisprudencia de la CJSN ha señalado de manera invariable que para que se configure la confiscatoriedad se debe producir una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital, agregando que a los efectos de su apreciación cuantitativa se debe estar al valor real de los bienes y no a su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial.

Sostiene que los \$57.971.938,66.- que debería haber ingresado la actora el 16/04/21 han perdido el 160% de su valor adquisitivo por exposición a la inflación. Esto quiere decir que, hasta el momento de la definición del proceso judicial el monto real adeudado por el ASE continuará disminuyendo, al igual que su afectación sobre las rentas.

Manifiesta que los agravios constitucionales que esgrime la parte contraria no pueden tener acogida, máxime si únicamente ha aportado como prueba meras afirmaciones unilaterales, sobre las cuales pretende que se analice la confiscatoriedad, para cuya excepcional declaración se requiere de un análisis profundo y complejo del Aporte Solidario y Extraordinario. Indica que la confiscatoriedad que argumenta la actora como sustento de sus agravios no puede resultar meramente “declarada” sino que inevitablemente debe ser “comprobada”, siendo que, a ese fin, la peticionante debe demostrar acabadamente su configuración a través de las constancias de la causa en un contexto de bilateralidad.

Señala que la actora posee capacidad contributiva suficiente como para hacer frente al aporte extraordinario de conformidad con los parámetros establecidos por la Ley N° 27.605. Advierte que el aporte solidario y extraordinario, tiene una base netamente patrimonial, independientemente de la capacidad de generar ganancias de los bienes alcanzados, y su aplicación está dada por la titularidad de dichos bienes como manifestación de capacidad contributiva, y no en la capacidad de generar ganancias.

Indica que de la mera lectura del líbello recursivo en responde se desprende que la contraria no acredita un comportamiento del Estado manifiestamente arbitrario o ilegal, solo evidencia su disconformidad por razones y opiniones extrajurídicas.

Manifiesta que habiendo mencionado los aspectos tanto del Impuesto a los Bienes Personales como del Aporte en crisis, resulta evidente que se trata de dos instrumentos financieros separados cuyas finalidades y aspectos se encuentran específicamente determinados, de manera que la relación que la parte actora pretende efectuar carece por completo de sustento jurídico.

Sostiene que el Aporte Solidario, además de gestarse desde el inicio como una contribución excepcional y por única vez, posee dos grandes objetivos: 1) por un lado, engrosar las cargas públicas para combatir los desafíos generados por la pandemia (y cuya materialización del Gasto Público resulta evidente y de público conocimiento); y 2) por el otro, fomentar el reingreso de capitales extranjeros al país para desarrollar la matriz económica y productiva local.

Destaca que el establecimiento de alícuotas diferenciales, según los bienes se encuentren radicados en el país o en el exterior, de modo alguno puede ser considerado como violatorio del principio de igualdad. Consecuentemente, la inconstitucionalidad de las alícuotas incrementadas previstas en el artículo 5 de la Ley N° 27.605 que solicita –en subsidio- la recurrente carece de fundamentos atendibles, por lo que también debe ser desechada sin más.

Afirma que si bien la parte actora alega laxamente que se estaría violando su capacidad contributiva, no ha dado explicación específica del por qué. De la misma manera, no efectúa ningún cálculo –con su respectiva documentación respaldatoria- que demuestre cuál es la capacidad que entiende posee y/o corresponde captar para fijar esas alícuotas.

En lo relativo a los intereses resarcitorios manifiesta que no han sido objetados mediante el planteo de un agravio autónomo, quedando subordinados a la cuestión de fondo, por lo que corresponderá también su confirmación.

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

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

III.- Que mediante PV-2024-16167028-APN-VOCV#TFN se resuelve que de conformidad con la facultad establecida en el artículo 35 del Reglamento de Procedimiento (IF-2023-74067906-APN-TFN#MEC, publicado por Resolución TFN 91/2023 en el B.O. del 3/7/2023), la audiencia preliminar de prueba deviene inoficiosa.

Sentado ello, el Tribunal se pronunció respecto de la admisibilidad de las pruebas ofrecidas en autos.

Que conforme el art. 364 del C.P.C.C.N. no podrán producirse pruebas sino sobre hechos que hayan sido articulados por las partes en sus escritos respectivos y no serán admisibles las que fueran manifiestamente improcedentes o superfluas o meramente dilatorias. Ello así, a tenor de las posiciones sostenidas por cada una de las partes y los hechos en que cada una de ellas sustentan su posición se admitió la prueba documental aportada, sin perjuicio de su oportuna valoración en la etapa procesal pertinente, como así también la prueba pericial contable.

En cuanto, a la prueba informativa se dispuso que no resultaba admisible en atención a la documental ya aportada tanto en esta instancia como en sede administrativa, la cual no ha sido materia de desconocimiento expreso por parte de la contraria. Además respecto de la informativa ofrecida en VII.C.ii), iii) y iv) se tuvo en cuenta lo expuesto por el Juez administrativo en el acto apelado respecto de que no se encuentra controvertida la radicación permanente de la actora en Paraguay (Vide hoja 4 del acto) sino que hace aplicación del art. 2, inc. a), segundo párrafo de la Ley 27.605. Asimismo en punto a la identificada como VII.C.v), vi) y vii), se dejó sentado que además de la prueba documental ya aportada, la informativa en cuestión no refería a hechos articulados por la actora en su recurso.

En cuanto a la prueba documental identificada por la actora en el punto A.2. la misma se encuentra agregada en las actuaciones administrativas acompañadas por la representación fiscal. En consecuencia, se resolvió no hacer lugar a la prueba informativa ofrecida por resultar inadmisibile en los términos expresados. Se abrió la causa a prueba por el término de ley y se hizo lugar a la prueba pericial contable ofrecida por la actora.

El informe pericial se encuentra presentado en IF-2024-91528088-APN-DTD#JGM. Que en atención al estado de la causa por PV-2024-93005027-APN-VOCV#TFN se clausura el período probatorio, se elevan los autos a consideración de la sala "B", la que por IF-2024-96565796-APN-VOCV#TFN los pone para alegar, habiendo alegado ambas partes, mediante IF-2024-115508595-APN-VOCV#TFN llama autos para sentencia.

IV.- Que expuesto lo que antecede, cabe resaltar que las presentes actuaciones tienen su génesis en la fiscalización practicada a la encartada.

Conforme se evidencia del informe final de inspección (vide IF-2023-107849921-APN-DTD#JGM) el presente cargo surge con motivo de haber detectado que la contribuyente ha presentado las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto a las Ganancias e Impuesto sobre los Bienes Personales por el ejercicio 2019 bajo su número de CUIT, presentando la DDJJ correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales por el ejercicio 2020 bajo la modalidad de "responsable sustituto" declarando los bienes que posee en el país.

Según consulta efectuada en los sistemas informáticos ha presentado baja en ambos impuestos con fecha 11/2019 (fs. 102 a 104 de los antecedentes administrativos aportados por la representación fiscal en autos). En respuesta a información requerida, la ciudadana realizó una presentación digital con fecha 13/05/2021 solicitando prórroga para aportar la información solicitada. Se otorgó la prórroga solicitada (fs. 7 a 9 de los citados antecedentes).

Con fecha 7/5/2021 se notificó un nuevo requerimiento, solicitando información adicional (nombre y apellido del responsable sustituto efectuando la fiscalizada presentación digital de fecha 26/05/2021 en respuesta a lo

solicitado manifestando la no correspondencia en su caso particular del nombramiento mencionado con relación al Aporte Solidario (fs. 10 a 15 a.a.).

Posteriormente, con fecha 04/06/2021, realizó una nueva presentación digital en respuesta al requerimiento de inicio, aportando además en esta oportunidad multinota F.206/1 de presentación digital efectuada con anterioridad al inicio de la presente (16/04/2021), en la cual manifiesta los motivos por los cuales no se considera sujeto alcanzado por la ley del impuesto que nos ocupa y aportando detalle de bienes en el país y en el exterior al 18/12/2020 (fs. 16 a 30 a.a.).

A su vez se efectuó un tercer requerimiento con fecha 19/07/2021 solicitando aporte documentación respaldatoria de las valuaciones correspondiente a los bienes informados en presentación digital de fecha 16/04/2021, documentación aportada a través de la presentación digital de fecha 06/08/2021 (fs. 31 a 97 a.a.). Se deja constancia que la contribuyente se encuentra bajo verificación según OI N.º 1973127 por el ejercicio 2020 Impuesto a las Ganancias e Impuesto sobre Los Bienes Personales. Bajo la mencionada OI aportó cédula de admisión permanente en la República del Paraguay (fs. 98 a.a.). Se determinó que el Sr. GARCÍA OSCAR ENRIQUE CUIT N.º 20-20220642-6 constituye el responsable sustituto designado por la contribuyente para Bienes Personales.

También surge del informe final, que según AFIP dentro del listado de países no cooperantes - jurisdicciones sin intercambio de información tributaria se encuentra la República del Paraguay. En consecuencia, tanto si la fiscalizada posea o no residencia en la Argentina, al manifestar que posee residencia en la República del Paraguay (país no cooperante según AFIP), se considera incluida en el punto 1 o en el punto 3 del artículo referido a sujetos obligados, y deberá tributar sobre los bienes en el país y en el exterior.

Con fecha 29/12/2021 se confeccionó acta con las diferencias de impuesto determinadas (prevista), la cual se notificó al domicilio fiscal electrónico de la contribuyente junto con los papeles de trabajo utilizados para su liquidación, otorgándose en el mismo acto un plazo de cinco días a efectos de que considere su conformidad a los ajustes proyectados presentando las declaraciones juradas rectificativas, bajo apercibimiento de dar comienzo al procedimiento de determinación de oficio, de conformidad con lo estipulado por el art. 16 de la Ley N° 11.683.

Con fecha 07/02/2022 la contribuyente efectuó presentación digital (fs. 167 a 173 a.a.), en contestación a la notificación efectuada (prevista), adjuntando F 206 reiterando su manifestación en cuanto considera que no reviste la condición de sujeto de la obligación jurídica tributaria creada por la Ley 27.605, y observa la valuación efectuada por la fiscalización con respecto a los Bonos de la Nación Argentina en dólares estadounidenses 8% 2020 (BONAR 2020 USD), manifestando al respecto que: "...conforme el resumen de tenencias provisto por el Banco Patagonia presentado oportunamente ante esa División, la valuación asignada a las tenencias asciende a USD 157.032,80 equivalentes a \$12.977.190,59 (según tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina al 18/12/2020) mientras que la valuación asignada por esa División asciende a \$29.583.536,90".

Con relación a lo manifestado por la contribuyente sobre la valuación efectuada por la fiscalización sobre los BONOS 2020 se entiende que, como se manifestó en el párrafo correspondiente a su valuación, según el extracto aportado emitido por el Banco Patagonia SA consta la tenencia de estos bonos y puede leerse como V.N. 706.051; V.R. 470.794,80 y Valuación 157.032,80; considerándose a declarar, el valor nominal, lo que es concordante con lo declarado por la contribuyente en su DDJJ de Bienes Personales 2020.- En dicha DDJJ la contribuyente incluyó como títulos públicos con cotización a los Bonos de la Nación Argentina en dólares estadounidenses 8% 2020 (BONAR 2020 USD), a un total de 706.051 títulos por una cotización al 31/12/2020 declarada de \$39,67, importe total que asciende a \$28.006.501,39 en base a la información aportada por la

fiscalizada, se determinaron los importes totales correspondientes a bienes en el país y bienes en el exterior al 18/12/2020.

De esta forma se arribó a los siguientes totales: Bienes en el país \$133.137.779,05 y Bienes en el exterior \$1.231.666.957,50. determinando el total del ASE en \$58.087.768,67 (AJUSTE NO CONFORMADO).

V.- Que en primer lugar, aun cuando no hayan sido planteados como excepción previa, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto considera que las pruebas ofrecidas en sede administrativa no fueron debidamente contempladas ni admitidas por el Fisco Nacional, y que por consiguiente, los fundamentos de la resolución apelada se basan en afirmaciones dogmáticas incompatibles con la realidad de los hechos acaecidos en la presente causa solicitando así la nulidad del acto apelado.

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”, CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED., SALA II , 9/10/96, entre otros).

Respecto a las restantes objeciones nulificantes que plantea la actora, en cuanto a la falta de motivación y fundamentación del acto apelado, cabe señalar que desde lo estrictamente formal, la resolución apelada en autos, en cuanto acto administrativo, aparece satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Asimismo en lo relativo a los agravios de la recurrente referidos a la arbitrariedad alegada al sostener la misma que se ha prescindido de prueba ofrecida, cabe señalar que así como resulta cierto que el contribuyente tiene derecho a ofrecer pruebas durante el procedimiento administrativo, el juez administrativo interviniente tiene el deber de evaluar su admisibilidad procesal, circunstancia que se encuentra cumplida en autos. Esta evaluación discrecional cae, por supuesto, dentro de la órbita jurisdiccional de este Tribunal quien juzgará, en definitiva, sobre la pertinencia o ilegitimidad de la resolución adoptada en la etapa anterior, pero para lo cual, deberá, necesariamente entrar al examen de la cuestión de fondo controvertida y como esta fue propuesta por ambas partes. Solamente dicho examen permitirá a este Tribunal evaluar, a la postre, la justeza del rechazo probatorio en sede fiscal.

Que, la ponderación de la admisibilidad o pertinencia de las medidas propuestas por el contribuyente, realizada por el Juez Administrativo, resulta un aspecto del acto que se encuentra dentro de la potestad revisora de este Tribunal. Empero, aun en el caso de una “desestimación arbitraria” de las medias, tal agravio no resulta suficiente, por sí solo, para ocasionar la nulidad del acto en un planteo por vía excepcional, aunque pueda originar, sin dudas, la revocación del mismo al momento de analizar el fondo de la cuestión controvertida.

Por otra parte, se observa de los mismos que se han fundado en los elementos recabados por la fiscalización.

En definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra el acto determinativo apelado y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (vide petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, in re “Ferioli, Jorge Oscar” (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto “...al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...”.

En el mismo sentido se ha expedido la Corte Suprema de Justicia en cuanto “Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

VI.- Que, reseñadas las actuaciones administrativas y tratado el agravio de nulidad, corresponde desentrañar si la resolución apelada se encuentra ajustada a derecho. Cabe adelantar que el planteo de excepción de falta de legitimación pasiva esbozado por la recurrente será tratado a continuación con el fondo de la cuestión a tenor de los argumentos que invoca.

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

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

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

Asimismo, aquellas personas humanas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en “jurisdicciones no cooperantes” o “jurisdicciones de baja o nula tributación”, en los términos de los artículos 19 y 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, respectivamente,

serán consideradas sujetos residentes a los efectos de este aporte;

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

Quedan exentas de este aporte las personas mencionadas en el artículo 2° cuando el valor de la totalidad de sus bienes no exceda de los doscientos millones de pesos (\$ 200.000.000), inclusive. Cuando se supere la mencionada cifra, quedará alcanzada por el aporte de la totalidad de los bienes, debiendo ingresarlo de conformidad a lo dispuesto en los artículos 4° y 5°.

El sujeto del aporte se registrará por los criterios de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, al 31 de diciembre de 2019.

En su caso, las personas humanas residentes en el país, explotaciones unipersonales ubicadas en el país o las sucesiones allí radicadas que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al aporte, que pertenezcan a los sujetos mencionados en el segundo párrafo del inciso a) o en el inciso b), ambos de este artículo, deberán actuar como responsables sustitutos del aporte, según las normas que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía”.

El art. 3° aclara que “Para los sujetos alcanzados en virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2° de la presente ley, la base de determinación allí mencionada se calculará incluyendo los aportes a trusts, 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 entrada en vigencia de esta ley”.

En lo que hace al caso particular, además corresponde citar el art. 3 del Decreto Reglamentario 42/2021 de la Ley de ASE que dice “Los sujetos mencionados en el segundo párrafo del inciso a) o en el inciso b) del artículo 2° de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia N° 27.605, deben designar un único o una única responsable sustituto o sustituta a los efectos de cumplir con las obligaciones pertinentes a la determinación e ingreso del aporte”.

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

Cabe señalar en primer término que sin perjuicio del *nomen iuris* utilizado por el legislador, el Aporte Solidario y Extraordinario creado por la Ley 27605 se encuentra incluido dentro del concepto de “contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General” al que refiere el artículo 4 de la Constitución Nacional. En efecto, se trata de “una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos determinados por la norma, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de los gastos públicos” (CSJN, in re “Cladd Industria Textil S.A. Y otro c/Estado Nacional -SAGPYA resol. 91/03”, sentencia del 4/8/2009; “Camaronera Patagónica S.A. C/Ministerio de Economía y otros s/amparo”, del 15/4/2014).

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

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

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

El destino de los fondos recaudados no desvirtúa la naturaleza tributaria de la obligación pecuniaria creada por la Ley 27605. Tampoco la clasificación formulada por la Secretaría de Hacienda mediante la resolución 22/2021, que en su artículo 1° dispone incorporar “... el concepto ‘12.9.4 Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia’ en la clase ‘12.9 Otros’ del tipo ‘12. Ingresos no tributarios’ del clasificador de recursos por rubros”, forma obstáculo para considerar al aludido aporte como un tributo, dadas las circunstancias apuntadas más arriba en orden a la real naturaleza de dicho aporte—que se subsume en los términos que definen el tributo- (véase CNCAF, Sala I, en los autos “T.,S. c/ EN -AFIP- ley 27605 s/ amparo ley 16.986”, sentencia del 29 de marzo de 2022). En definitiva se trata de una calificación que conduce a un encuadre y tratamiento administrativo de los recursos obtenidos como resultado de la aplicación de la gabela, que carece de virtualidad y efectos a los fines de mudar la naturaleza y rasgos esenciales de la misma -definidos por vía legal-, proceder que por lo demás, le está vedado llevar a cabo al Poder Ejecutivo por vía reglamentaria (en tal sentido, CNCAF, Sala II, in re “Tarasido, Germán Enrique Ignacio c/ EN AFIP Ley 27605 s/Amparo Ley 16.986, sentencia del 14/02/2023).

VIII. Que sentado ello, corresponde tratar en conjunto, los argumentos expuestos por la recurrente respecto a la falta de legitimación pasiva invocada, la inconstitucionalidad del art. 3° del Decreto Reglamentario N°42/2021 y, en definitiva, sus fundamentos tendientes a demostrar que no es sujeto pasivo del aporte en crisis.

Tal como se citó más arriba respecto de los sujetos alcanzados por el aporte, el artículo 2° de la Ley 27.605 establece que se encuentran alcanzadas las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país por la totalidad de los bienes en el país y en el exterior, las personas humanas de nacionalidad argentina cuyo domicilio o residencia se encuentre en “jurisdicciones no cooperantes” o “jurisdicciones de baja o nula tributación” -los equipara a los residentes- alcanzados también por la totalidad de los bienes -en el país y exterior- y los residentes en el exterior por la totalidad de sus bienes en el país al 18 de diciembre de 2020.

Asimismo, la ley dispone en el último párrafo de dicho artículo quienes serán los responsables sustitutos para los sujetos establecidos en el segundo párrafo del inc. a) -nacionales residentes en países no cooperantes- y los del inciso b) del art. 2-residentes en el exterior-. El art. 3 del decreto reglamentario dispone que deberá designarse un único responsable sustituto, otorgando la facultad al contribuyente de su designación.

En esos términos, en cuanto al planteo de inconstitucionalidad articulado por la actora y más allá de lo dispuesto por el artículo 185 de la Ley 11.683, no se advierte un exceso reglamentario que viole el principio de legalidad en materia tributaria. En efecto es la ley la que dispone quienes actuarán como responsables sustitutos y no el decreto reglamentario, que se limita a establecer que deberá designarse un único responsable a efectos de un mejor cumplimiento de las obligaciones.

Más aún, en cuanto a los argumentos relativos a la falta de legitimación pasiva, corresponde dejar en claro que en el caso de autos se encuentra en discusión la obligación determinada al sujeto pasivo del tributo, no encontrándose en discusión la atribución de carácter de responsable sustituto.

En efecto, si bien la norma dispone quienes podrán actuar como responsables sustitutos, para facilitar el cumplimiento de la obligación a través de alguien que se encontrara en mejores posibilidades para hacer la presentación y pago del tributo en la relación con el Fisco Nacional, es el decreto reglamentario el que le da la potestad al contribuyente -obligado principal- a designarlo. En el caso particular, como se evidencia de las actuaciones administrativas reseñadas, ante la falta de designación del responsable sustituto por parte del contribuyente y existiendo la posibilidad fáctica de determinar al obligado principal no se advierte violación alguna, máxime que de todo el procedimiento de fiscalización y de determinación se le ha dado intervención a la contribuyente quien pudo ejercer sin restricción alguna su derecho de defensa.

Cabe recordar que si bien el sustituto es un sujeto que se coloca en el lugar del realizador del hecho imponible (contribuyente), en este caso no existe un responsable sustituto designado que haya desplazado al sujeto pasivo realizador del hecho imponible.

A continuación, se explicará que el contribuyente de autos es sujeto pasivo del aporte en los términos descriptos en la norma ya citada.

Ello así, corresponde describir, que en las presentes actuaciones no se encuentra controvertido que la Sra. Cartellone sea de nacionalidad argentina, tampoco que fuera residente en Paraguay a la fecha de entrada en vigencia de la ley en crisis, e incluso mucho antes de que acontecieran los hechos que motivaron el aporte discutido en autos. Más aún, el sustento de la pretensión fiscal radica en que ésta es sujeto pasivo del tributo en los términos del segundo párrafo del apartado a) del art. 2º, es decir, como persona humana de nacionalidad argentina con residencia en una “jurisdicción no cooperante” -la República de Paraguay-.

Cabe dejar sentado que la Ley de Impuesto a las Ganancias en el art. 19 establece “*A todos los efectos previstos en esta ley, cualquier referencia efectuada a ‘jurisdicciones no cooperantes’, deberá entenderse referida a aquellos países o jurisdicciones que no tengan vigente con la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula amplia de intercambio de información.*

Asimismo, se considerarán como no cooperantes aquellos países que, teniendo vigente un acuerdo con los alcances definidos en el párrafo anterior, no cumplan efectivamente con el intercambio de información. Los acuerdos y convenios aludidos en el presente artículo deberán cumplir con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en materia fiscal a los que se haya comprometido la República Argentina. El Poder Ejecutivo Nacional elaborará un listado de las jurisdicciones no cooperantes con base en el criterio contenido en este artículo”.

Así ello, el Decreto N°862/2019 que reglamenta la Ley de Impuesto a las Ganancias que estableció el listado de jurisdicciones no cooperantes en ese período, entre ellas dispone que se encontraba Paraguay. Por lo cual, si bien

no escapa a este Tribunal que actualmente dicha jurisdicción no integra la lista, para ese período expresamente estaba incluida, por lo que no se encuentra en discusión que Paraguay se encontraba dentro del listado de “jurisdicciones no cooperantes”.

Entonces, queda sentado que la Sra. Cartellone era nacional de argentina y residente en una jurisdicción no cooperante en los términos expresados en la ley bajo análisis.

Ahora bien, si bien la ley del ASE remite a la ley de impuesto a las ganancias para determinar la residencia respecto de ese tributo, no es menos cierto que se establece un supuesto particular para los nacionales que residan en países no cooperantes como se trata del caso particular, apartándose del “nexo” de residencia.

Al respecto y si bien no resulta usual que el legislador utilice la nacionalidad como vinculación para atribuir obligaciones tributarias, no puede soslayarse que el ASE fue creado como un impuesto extraordinario y por única vez, bajo circunstancias particulares de emergencia, que llevó a utilizar un “nexo de conexión” entre el sujeto activo y el pasivo que no es utilizado habitualmente.

En efecto, el criterio de vinculación que atribuye potestad tributaria a un Estado, es decir que vincula la materia gravada con el sujeto alcanzado se relaciona con la aplicación espacial de la ley tributaria.

Señala Jarach que *“Domicilio, residencia, nacionalidad, sin embargo, además de ser cualidades personales del contribuyente que pueden ser importantes en la misma definición del hecho imponible, pueden servir también para vincular el hecho imponible al sujeto activo. Así, por ejemplo, domicilio, residencia o nacionalidad son momentos de vinculación en el sentido de que, una vez determinado el hecho imponible en su aspecto objetivo y en su atribución subjetiva al contribuyente, el domicilio o la nacionalidad de éste indican la existencia de la conexión del hecho imponible con el sujeto activo, de la cual depende finalmente el nacimiento de la concreta pretensión tributaria”* (“El Hecho Imponible” Dino Jarach, Ed. Abeledo Perrot, pág. 196).

Asimismo, describe que *“(…) Se acostumbra decir que siendo la actividad impositiva una manifestación de la soberanía territorial del Estado, los momentos de vinculación son la expresión del vínculo entre los tributos y la soberanía territorial. Esto no es exacto. En el derecho tributario material no hay limitación alguna a la imposición: los criterios de vinculación con el sujeto activo, sean ellos más directamente entre los sujetos o entre el hecho imponible y el sujeto activo, pueden ser de cualquier naturaleza y la única limitación es de índole práctica, debiendo la ley establecer como hechos imponibles solamente aquellos que de cierta manera sean controlables por la administración y sean susceptibles de conducir al resultado que la ley tributaria se propone. Dentro de estos límites el legislador puede elegir cualquier criterio de vinculación del hecho imponible al sujeto activo, según le parezca más oportuno. Para un mismo tributo también puede elegir dos o más momentos de vinculación, por ejemplo, el domicilio, la nacionalidad y la situación del objeto material del hecho imponible. Por ejemplo, en los Estados Unidos se declaran obligados al impuesto a los réditos por todos sus réditos de donde quiera procedan, a los ciudadanos y a los residentes en el país, mientras los extranjeros no residentes están obligados solamente por los réditos que procedan de fuentes situadas en el país. Se produce así una mezcla de momentos de vinculación subjetivos y objetivos”* (“El Hecho Imponible” Dino Jarach, Ed. Abeledo Perrot, págs. 208/209).

Así, el legislador en este caso para un mismo tributo ha optado por elegir distintos tipos de vinculación siendo uno de ellos la atribución por nacionalidad, lo cual si bien puede dar lugar a críticas, no es ésta una materia sobre la cual corresponda a este Tribunal pronunciarse. En efecto, tal como lo ha señalado la Corte *“...escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones*

creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293)” (“HERMITAGE S.A. C/ PEN – MEyOS”, 15/06/2010).

Por los mismos argumentos, corresponde desechar la supuesta modificación retroactiva que invoca la parte actora por violación a los derechos adquiridos bajo el amparo de la ley anterior (art. 17 CN) toda vez que el legislador específicamente ha establecido otro criterio de atribución que no es la residencia para el caso particular.

En ese sentido, corresponde rechazar los planteos de la recurrente, sin costas autónomas para el planteo de falta de legitimación pasiva toda vez que ha sido tratado en conjunto con el fondo de la cuestión.

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

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

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad del ASE por violación al principio de igualdad en tanto entiende la Sra. Cartellone que se la castiga por tener su residencia en una “jurisdicción no cooperante”. De conformidad con la jurisprudencia de la Corte Suprema en la materia, cabe considerar la condición de las personas que soportan los impuestos en orden al carácter y magnitud de la riqueza (arg. Fallos: 207:270). Cabe recordar que la igualdad en materia tributaria alude a establecer gravámenes idénticos a los contribuyentes en condiciones análogas (arg. Fallos: 138:313), lo cual comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación específica sean tratadas del mismo modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones (arg. Fallos: 149:417).

Así pues, en el precedente “Unanué” (Fallos: 138:313) se dejó sentado que: *“...la igualdad preconizada por el artículo 16 de la Constitución, importa, en lo relativo a impuestos, establecer, que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes. Fallos: tomo 132, página 198 y los allí citados. Que en ese mismo orden de ideas ha dicho la Suprema Corte de los Estados Unidos que la garantía constitucional mencionada no se propone erigir una regla férrea en materia impositiva, sino impedir que se establezcan distinciones, con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases como serían si se hicieran depender de diferencias de color, raza, nacionalidad, religión, opinión, política u otras consideraciones que no tengan relación posible con los deberes de los ciudadanos como contribuyentes (Bell’s Gap Railward Cº.V. Pennsylvania 134 U. S. 232). Que, en consecuencia, cuando un impuesto es*

establecido sobre ciertas clases de bienes o de personas debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, lo que significa que debe haber alguna razón sustancial para que las propiedades o las personas sean catalogadas en grupos distintos (Cooley On Taxation 3ª ed. página 75 y siguientes; Willoughby, On The Constitución, página 593)”. En el precedente “Drysdale” (Fallos: 149:417), la CSJN afirmó: “Que la igualdad ante la ley, impuesta en el precepto citado, comporta la consecuencia de que todas las personas sujetas a una legislación determinada dentro del territorio de la Nación, sean tratadas del mismo modo, siempre que se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones. Y en materia impositiva esta Corte ha establecido reiteradamente que la observancia de aquél principio se cumple cuando en condiciones análogas se imponen gravámenes iguales a los contribuyentes”.

En ese sentido, no puede soslayarse la tendencia internacional de propender a una mayor transparencia fiscal en pos de la lucha contra la evasión fiscal. Ello así, sabido es que las denominadas “jurisdicciones no cooperantes” tienen implicancias en temas de precios de transferencia, en regímenes informativos, en el uso de presunciones, entre otras cuestiones tributarias, lo que no implica *per se* una violación al principio de igualdad.

Asimismo, corresponde señalar que en lo relativo al principio de capacidad contributiva, se ha señalado en distintos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la misma debe ser entendida como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular, a partir de la existencia de una riqueza en su posesión, siendo que constituye la causa jurídica del tributo (conf. Jarach, Dino, *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996, ps. 85/86, 91, 102/103, 119; citado por la Sala III de la CNCAF en la causa 5267/2021; P., S. O. c/ EN-MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OTRO s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO).

En el caso de la Ley 27.605, que aquí nos ocupa, se advierte que el hecho imponible ha sido establecido en base a un criterio de manifestación directa de capacidad contributiva, disponiendo que cada persona contribuya en proporción a su potencial aptitud para hacerlo en virtud de la existencia de un determinado patrimonio, y siendo que la contribución será igual para todas las personas de igual capacidad contributiva. Ello así, es dable concluir en la ausencia de arbitrariedad en las clasificaciones realizadas por el legislador al definir el hecho imponible.

Dicho ello, cabe analizar el agravio sustentado por la parte en cuanto a la pretendida alegación de confiscatoriedad del aporte determinado por el Fisco Nacional.

En particular, se ha señalado inveteradamente que, para que ésta exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital (Fallos: 242:73 y sus citas; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Asimismo, en todos los casos en que se ha hecho lugar a tal planteo, se ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por la parte actora, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la mentada confiscatoriedad (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros). Bajo tales pautas, y como ha dicho esta Sala “B” en otros antecedentes (“Casino de Misiones” del 19/07/2019), debe interpretarse que la confiscatoriedad no puede ser establecida sino a consecuencia del análisis detenido de las circunstancias de hecho que condiciona su aplicación, en definitiva, la violación del derecho constitucional de propiedad no puede resultar sino de la prueba de absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado, debiendo estarse al valor real de los bienes, no a su valuación fiscal, y considerar su productividad posible, esto es, su capacidad productiva potencial (Fallos: 314:1293 ya citado y sus citas). En esa línea conceptual se ha establecido asimismo, que la comprobación del índice de productividad es “siempre indispensable” (Fallos: 209:114) o un “elemento de juicio primordial e insustituiblemente necesario para estimar de un modo concreto y objetivo la gravitación del impuesto” (Fallos: 220:1082).

También se ha sostenido que la doble imposición no importa por sí misma violación constitucional (Fallos: 210:500, 257:127, 263:534, 327:1729, entre otros).

Cabe considerar que la manifestación de capacidad contributiva escogida por el legislador para establecer el ASE es el capital, patrimonio o riqueza –aunque únicamente sobre los bienes-, no cabe considerar las rentas o ganancias reales que haya obtenido la recurrente, como elementos para establecer la posible confiscatoriedad en este tributo patrimonial.

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

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

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

Nada de ello se encuentra debidamente acreditado en las presentes actuaciones.

Corresponde analizar igualmente los puntos de pericia ofrecidos por la parte actora que tienden a demostrar la confiscatoriedad del aporte determinado. En efecto, entrando al análisis del informe pericial producido en autos, los puntos de pericia propuestos por la parte actora están dirigidos a que los expertos informaran la incidencia del ASE en relación con la renta generada en el período 2020, la incidencia del ASE y del Impuesto sobre los bienes personales en relación con la renta generada en el período 2020, así ello, no se advierte que el informe pericial contable producido en las presentes actuaciones haya arrimado la información que se ha estimado prudente a la luz de la doctrina emanada en los fallos citados anteriormente, habida cuenta que nada dice respecto del valor real de los bienes que la actora posee, ni respecto del valor potencial estimado de sus bienes a partir de los flujos de rentas o ingresos que producirían aquellos bienes. Es decir, no se encuentra acreditado que el importe del ASE determinado por el Fisco Nacional, resulte una absorción sustancial de los bienes alcanzados por aquél, en los términos requeridos en los precedentes jurisprudenciales de nuestro Alto Tribunal antes citados.

En definitiva, la escasa idoneidad probatoria del informe contable conlleva a que la pretensión deducida carezca

de la prueba “clara y precisa” o “concluyente” que ha exigido la Corte, razón por la cual no puede acogerse el planteo de la recurrente en autos.

Por último, en cuanto al agravio de la recurrente referido a la valuación de la tenencia de BONAR en dólares 8% 2020 -AO20C-, el mismo no puede ser admitido. En efecto, tal como surge de las actuaciones administrativas y de la propia información aportada por el contribuyente, la tenencia según valor nominal asciende a 706.051, lo cual resulta coincidente con lo declarado por la contribuyente en el Impuesto sobre los Bienes Personales del período 2020. En efecto, conforme se observa a fs. 149 del Cuerpo de Legajo Principal de las actuaciones administrativas aportadas por la representación fiscal en autos (vide IF-2023-107849447-APN-DTD#JGM) en la declaración jurada de Bienes Personales del período 2020 declara una tenencia de esos bonos por 706.051 con un importe en pesos del bien a la fecha de cierre del ejercicio 31-12-2020 de \$ 28.006.501,39.

Ello así, para la liquidación del ASE, correspondía tomar la cotización de los mismos a U\$S 47,25 cada cien unidades y el tipo de cambio comprador del Banco Nación al 18/12/2020, esto es de \$ 82,64, resultando que la valuación de los mismos asciende a \$ 27.569.455,82 tal como lo señala el Fisco Nacional.

Por lo tanto, ante la falta de mayores elementos que permitan sustentar la postura que pretende esgrimir la actora en estos actuados, contrariando su propio proceder en el Impuesto sobre los Bienes Personales, que tampoco introdujo la cuestión como punto de la pericial contable ofrecida y teniendo en cuenta que la Ley del Aporte remite en cuanto a la valuación de los bienes a las normas de bienes personales, corresponde confirmar el criterio seguido en el caso por el Fisco Nacional.

Ello así, cabe confirmar la resolución apelada.

X. Que, respecto de los intereses resarcitorios cabe precisar que la CSJN ha señalado que *“Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas”* (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000). Por lo tanto, se confirman los intereses fijados en la determinación recurrida.

XI.- Que en el caso de autos se le aplicó al contribuyente multa con sustento en el artículo 45 de la ley procedimental. En ese sentido, es sabido que dicho ilícito requiere para su configuración, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones: a) omisión de pago y b) falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas.

Al respecto, corresponde tener en cuenta lo expresado por la Corte Suprema de Justicia en la sentencia recaída en los autos “Elen Valmi de Claret y Garello” del 31 de marzo de 1999, en donde al analizar la figura del art. 45 de la ley 11683, en lo que aquí interesa dijo: *“...Surge claramente del texto transcrito que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador”. Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena (que en esencia responde al principio de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, esto es, aquél a quien la acción punible puede ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente), concluyó: “...si bien, por lo tanto, es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa,*

aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente”.

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto al error de hecho como al de derecho. Para que el error de derecho, en cuanto equiparable al de hecho pudiere resultar admisible, debe aducirse y demostrarse oscuridad en las distintas disposiciones de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surgieran dudas acerca de la situación frente al tributo (CSJN -Morixe Hnos. SACI - 20/8/96). En efecto, la causal exonerativa del error excusable requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria. El error es excusable si la conducta del infractor proviene de la certeza y de la convicción de la obligatoria aplicación de las normas fiscales de difícil y alambicada interpretación”.

Por su parte, el segundo artículo agregado mediante la ley 27.430 a continuación del artículo 50 de la ley de rito, incorpora que se entenderá por “error excusable” cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado. Y continúa, en orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades. En el caso de autos, nada de ello ha sido acreditado.

En tales condiciones, en el caso particular, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, y ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada.

Que en virtud de lo anteriormente expuesto corresponde confirmar la resolución apelada en autos en todos sus términos.

XII.- En cuanto a las costas, atendiendo la complejidad de las cuestiones planteadas en autos se imponen por su orden.

Por ello SE RESUELVE:

Confirmar la determinación de oficio apelada en autos, costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

