



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 “JOSE MARIA ESTOFAN s/ Recurso de Apelación”; EX-2023-92031424- -APN-SGAI#TFN

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente EX-2023-92031424 APN-SGAI#TFN, caratulado: “JOSE MARIA ESTOFAN s/ Recurso de Apelación”;

y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2023-92029792-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 30/2023 de fecha 18/07/2023, dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la Dirección General Impositiva en virtud de la cual se dispuso determinar de oficio la obligación del recurrente frente al Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia del período fiscal 2020, mas intereses y aplica multa equivalente al ciento por ciento (100%) del aporte determinado conforme lo dispuesto por el art. 45 de la ley 11.683.

En primer lugar, opone excepción de litispendencia, manifiesta que interpuso una demanda en contra del Estado Nacional y por la que reclama se declare la inconstitucionalidad de los arts. 1 a 9 de la ley 27.605 y de las normas complementarias. El juicio tramita por ante el Juzgado Federal I, Secretaría Civil de Tucumán y se encuentra identificado como ESTOFAN JOSE MARIA C/ ESTADO NACIONAL S/ACCION MERA DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD – EXPTE. N 16855/2022.

Afirma que el resultado del juicio mencionado en el párrafo anterior tiene una implicancia determinante sobre el ajuste practicado por A.F.I.P. en estas actuaciones toda vez que en esos autos se discute la existencia misma de la obligación; la condición de contribuyente del impuesto ajustado por A.F.I.P., todo ello a partir del cuestionamiento de constitucionalidad de los preceptos normativos en que se sustenta la determinación de oficio.

Alega que si bien mediante la Resolución N° 22/2021 del 2/03/2021, el mismo organismo reordenó el recurso dentro de los no tributarios, sostiene que en ésta última resolución se omitió aclarar qué tipo de recurso no tributario compone el aporte, toda vez que no es un crédito, no proviene de expropiaciones ni donaciones y tampoco es el resultado de la disposición de bienes del Estado Nacional.

Manifiesta que el aporte extraordinario es un impuesto, puesto que constituye una obligación coactiva – no es voluntaria por más que se le llame aporte solidario – sino impuesta por una ley del Estado con varios destinos específicos. Por otra parte, es idéntico al Impuesto sobre los bienes personales al gravar el patrimonio bruto – no neto – solo que sin las exenciones y mínimo no imponible de dicho impuesto.

Señala que las razones expuestas en el proyecto de ley apuntan a dotar de recursos al Estado Nacional en un momento particular que afecta a toda la población, por lo tanto, el impuesto debía ser lo más abarcativo – general - posible en relación a la cantidad de personas, siempre teniendo en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos a alcanzar.

Sostiene que la única intención es gravar a un sector minúsculo en relación con el resto de la población, con el único fin de recaudar impuestos, sin interesar si la mayor cantidad de sujetos podrían contribuir a las cargas públicas en un contexto apremiante como sería el de la pandemia invocada por el legislador.

Indica que se afecta el principio de igualdad tributaria pues si determinados sujetos poseen capacidad contributiva, es decir que están en similares condiciones de estar alcanzados por la norma, también deben tributar. Sin embargo la ley tiene una afectación de origen que lesiona profundamente la igualdad y la generalidad tributaria: solo una parte muy pequeña de contribuyentes debe solventar en beneficio de toda la población, contrariando el principio de que los tributos deben imponerse en principio a la generalidad de la población con excepciones que no sean irrazonables ni arbitrarias.

Sostiene que todo impuesto debe fundarse en el principio elemental de la generalidad, conforme al cual ningún individuo que pertenezca al consorcio político y goce de beneficios que proporciona, debe ser eximido de las cargas; principio que solo puede explicarse racionalmente en su simbiosis con el principio de la uniformidad, es decir que cada uno de esos individuos obligados, contribuyan en proporción gradual de su condición o capacidad.

Manifiesta que no existe ninguna solidaridad que justifique la selección de contribuyentes para el sostenimiento de erogaciones generales que ni siquiera son excepcionales – becas Progresar, proyectos para explotación y desarrollo de gas natural, incentivo para Pymes, etc. –, dejando en claro que la ley 27.605 contiene una clara intencionalidad de hostigamiento de un sector económico social determinado.

Entiende que el impuesto creado adviene confiscatorio porque absorbe no solo toda la renta de que podrían haber sido capaces de producir los bienes sino porque sustraen una parte de la propiedad privada resguardada por la Constitución Nacional.

Afirma que en los autos arriba mencionados se probó, además, que el impuesto creado por la ley 27.605 es, al menos respecto de la recurrente, confiscatorio. En el período comprendido entre el 1/01/2020 y el 18/12/2020, los bienes de la actora tuvieron un crecimiento resultante de incrementos de valuación y diferencias de cambio que no representan rentas reales.

Sostiene que en el caso particular que nos convoca tenemos que el impuesto no recae sobre la rentabilidad – siquiera presunta – de los bienes de la recurrente sino que intenta – por segunda vez – apropiarse de una parte de ellos. La probada incapacidad para producir una rentabilidad superior a la alícuota del impuesto denuncia que se trata de una inexcusable confiscatoriedad.

Afirma que no cabe duda alguna que la existencia de los intereses resarcitorios y de la multa se encuentra subordinada de manera directa e inmediata a la existencia de la omisión que se imputa a la actora. En consecuencia, declarada la nulidad de la determinación por la inconstitucionalidad de la norma en que se

fundamenta, mal puede prosperar alguna pretensión sancionatoria y/o en concepto de intereses, cuyo sustento no es nada más ni nada menos que la existencia de la determinación. Sin ser un accesorio de la deuda tributaria, la multa se erige a partir de la materialización de una obligación principal, por lo que la desaparición de la obligación principal, impide la subsistencia de lo que le es su consecuencia.

Alega que del análisis de las normas aplicables en el caso de autos, resulta que en el sistema penal de la ley 11.683 no se halla prevista la conducta de omisión de aporte, siendo improcedente encuadrarla en la figura del art. 45 de dicha ley, pues ello significaría la aplicación por analogía de una norma penal fiscal. De allí que, la conducta aquí sancionada deviene atípica.

Sostiene que tampoco podría pretender la aplicación de las sanciones previstas por la ley 11.683 porque el art. 9 de la ley 27.605 establece que la aplicación de la ley 11.683 advendrá de aplicación supletoria pero solo en lo que respecta a la aplicación, percepción y fiscalización del presente aporte, no para las infracciones que de las omisiones del mismo pueden resultar.

Alega que la multa asciende, según petición de A.F.I.P. al 100% del capital reclamado. Entiende que si ya el supuesto aporte extraordinario impacta sobre una parte más que sustancial de las rentas producidas por los bienes, con mayor razón aún impactará el desembolso del pago de una multa del 100% de ese aporte – \$24.144.285,32 –, la que incluso conllevaría a absorber parte de sus activos. Y todo ello sin considerar además la pretensión del cobro de \$29.207.985,79 en concepto de intereses resarcitorios.

Acompaña documental. Ofrece prueba informativa y pericial contable, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

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

II.- Que mediante IF-2023-123541466-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechace los planteos de la recurrente y que se confirme el acto apelado, con costas.

Afirma que mediante el artículo 1° de la Ley N.º 27.605 se creó, con carácter de emergencia y por única vez, de manera obligatoria, un aporte extraordinario que recaerá sobre las personas mencionadas en el art. 2° -entre los cuales, conforme inciso a), se encuentra el aquí actor-, según sus bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley, los que serán determinados de acuerdo con las disposiciones de la misma.

Sostiene que la condición de obligatoriedad del pago, no condiciona la naturaleza jurídica del aporte para convertirlo en un impuesto. Las contribuciones previsionales son obligatorias, pero no reúnen esa condición de impuesto que pretende otorgar el recurrente al aporte. El aporte es un tipo dentro del universo de ingresos del Estado, de carácter no tributario y el hecho de su excepcionalidad es lo que precisamente determina la ausencia de la condición que pretende enrostrarsele.

Alega que la naturaleza jurídica del Aporte constituye una contribución enmarcada en las contribuciones del art. 4° de la CN; contribuciones que los Constituyentes le dieron como instrumento o herramienta al Estado a fin de obtener los recursos necesarios para hacer frente a los gastos de la Nación. Ello se advierte al considerar las particulares características del mismo, relacionadas con su ingreso por única vez, la situación de emergencia en la que se enmarca y la asignación específica determinada.

Manifiesta que deviene claro que la inclusión del Aporte dentro de esta categoría de ingresos no tributarios, resulta adecuada y comprensible el cambio de criterio original, precisamente y dada la característica única y excepcional de este concepto. Ese elemento es el principal exponente de que la posición fiscal en cuanto a la naturaleza jurídica del Aporte es el correcto.- Los ingresos no tributarios son los ingresos obtenidos por el gobierno de fuentes distintas a los impuestos. Sirven como medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos y poder servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines en la Constitución y como se ha señalado “ut supra”, son esos principios y fines constitucionales enunciados, los que dan sostén a la pertinencia de este Aporte y el reclamo consecuente.-

Sostiene que el fin principal del Estado es procurar la paz, la seguridad y el bien común y para ello cuenta con determinadas atribuciones, siendo una de ellas es la del poder de hacer las leyes justamente para poder concretar dichos fines, por lo que el fundamento de las limitaciones legales a los derechos de las personas radica en la necesidad de hacerlos compatibles con el interés general o bien común, conforme surge de la interpretación a contrario sensu del artículo 19 CN que alude al orden y moral pública y el no perjuicio a terceros, como factores habilitantes de la Reglamentación.

Arguye que la naturaleza jurídica de este Aporte, lo constituye en un concepto indiscutiblemente disímil del Impuesto a los Bienes Personales, por lo que su existencia no altera las obligaciones de éstos últimos y por ende no se verifican consecuencias contrapuestas entre ellos.- Sobre esta base, cabe afirmar 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 el Aporte establecido que recae sobre las grandes fortunas, fundado en la consideración de la crisis sanitaria, económica y social, no resulta descalificable desde el punto de vista de la razonabilidad, porque, en el sub examine, no está probado que se haya desnaturalizado el derecho a la propiedad, toda vez que se respetan los estándares constitucionales y convencionales.

Indica que el principio de generalidad también alude a que, una vez establecidas las categorías o clases de contribuyentes, el gravamen correspondiente a cada una de éstas debe ser aplicado a todos los que las componen y en forma pareja. Volviendo a las normas que establecen beneficios y exenciones tributarias, las mismas son taxativas, deben ser interpretadas en forma estricta, buscando que se cumpla el propósito perseguido con la sanción de la ley dentro del marco de posibilidades interpretativas que el texto legal ofrezca, no siendo admisible la interpretación analógica ni extensiva.

Explica que el aporte solidario no afecta el principio de generalidad, desde que – precisamente – todos aquellos que conforman el presupuesto normativo como sujeto de capacidad contributiva, se encuentran obligados a su pago.- Sostiene que el planteo del recurrente, expone su enojo por haber quedado incluido en ese presupuesto, considerando que sus garantías han sido violentadas, porque sólo deben abonar el aporte una porción pequeña del universo de la sociedad. A su criterio, todos deberíamos estar incluidos en esa obligación de pago.-

Señala que sin entrar en un análisis profundo de la situación contable, financiera y patrimonial de la actora, es dable poner de resalto que, para poder validar los importes que surgen del citado informe, indica que se requiere verificar la documentación respaldatoria que no se encuentra agregada a autos. Por lo tanto, en cuanto a los aspectos formales, cabe destacar que, si bien el informe está suscripto por un contador público, no cumple los requisitos de representatividad y verificabilidad porque no es integral, al no incluir todo lo necesario para una representación fidedigna del fenómeno que pretende describir.

Afirma que las certificaciones presentadas son “pruebas extraprocesales” de escasa validez probatoria. Ahora bien, la parte actora no ha explicado – más allá de cálculos inconexos y sin ningún tipo de fundamento - por qué la carga derivada del Aporte Solidario podría ser confiscatoria en función de los parámetros enunciados.

Sostiene que la Corte se ha referido, en innumerables casos, a que el análisis de constitucionalidad relacionado con impuestos al patrimonio (según la calificación que la actora intenta darle al Aporte Solidario) debe valorar el peso del mismo en relación al valor de los bienes que lo conforman, y no de la rentabilidad que pueda generar.

Destaca que teniendo en cuenta la excepcional hipótesis de incidencia prevista por el legislador, la que impone la carga en cuestión por única vez, debería seguirse el criterio de contemplar el valor de los bienes, y no la rentabilidad. Eso es lo que sucede en este caso, siendo que el Aporte nace con un exclusivo y excepcional fin, a tal punto de explicitarse su carácter irrepetible en el mismo texto de la norma.

Manifiesta que las propias circunstancias de excepción llevan a restringir el análisis de confiscatoriedad. Sin embargo, e incluso si se insistiera con la utilización de determinados umbrales, cabe advertir que los mismos no deben fijarse en relación con las rentas que ha tenido la contribuyente sino, en todo caso, con el valor de los bienes que conforman, nada más y nada menos, que la propia hipótesis de incidencia del Aporte Solidario. Ello, como se ha afirmado, teniendo en cuenta el carácter de excepción y por única vez en que se impone la contribución.

Explica que la confiscatoriedad es una cuestión de hecho y prueba que se encuentra a cargo de la accionante y cuya configuración está supeditada a la fehaciente demostración a partir de una acabada actividad probatoria. Ello así, sobre la base de las premisas dogmáticas alegadas por la recurrente, jamás podría afirmarse que la contribuyente haya probado la configuración de los externos pertinentes. Por el contrario, la pretensión en cuestión resulta desprovista de sustento jurídico y se traduce así una mera disconformidad respecto del plexo normativo impugnado, circunstancia que resulta insuficiente para demostrar la repugnancia constitucional alegada y tornando a este agravio, por tanto, completamente abstracto.

Alega que la cuenta también sería errónea, incluso si se tomaran los valores según normas de leyes impositivas (como, por ejemplo, el Impuesto a las Ganancias) pues la actora pretende demostrar en qué medida debe “desprenderse” de su patrimonio, el cual no puede ser valuado sino en función de su cuantificación precisa y real, y no en función de una valoración establecida para la liquidación de tributos, dadas las particularidades y fines especiales que pueda tener cada método.

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 INLEG-2023-142193699-APN-VOCV#TFN este Tribunal resuelve rechazar la excepción de litispendencia opuesta por la recurrente, con costas.

IV.- Que en atención al estado de la causa, teniendo en cuenta que los argumentos de las partes respecto de los hechos sobre los que versa la presente causa se encuentran debidamente desarrollados en los escritos de inicio y de responde producidos por la recurrente y el Fisco Nacional, respectivamente. Que, la parte actora ha tenido la posibilidad de contestar la oposición formulada a la prueba por la recurrida mediante RE-2023-153210807-APN-DTD#JGM 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. Asimismo se tiene por agregada la prueba documental, sin perjuicio de su oportuna valoración al momento de resolver la causa. Respecto de la prueba informativa ofrecida por la parte actora en RE-2023-92029792-APN-SGAI#TFN, toda vez que este Tribunal tiene acceso al estado de la causa que tramita ante Juzgado Federal I de Tucumán, Secretaría Civil, sobre los autos caratulados “ESTOFAN JOSE MARIA C/ ESTADO NACIONAL S/ ACCION DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD”, EXPTE. N° 16855/22, mediante la página WEB del Poder Judicial de la Nación, sección “Consulta de Causas” se declara inoficiosa y se hace saber a las partes que las presentes actuaciones se resolverán con las constancias de autos y de los antecedentes administrativos, quedando la causa concluida para definitiva.

Por PV-2024-17481663-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la sala “B”, Finalmente, mediante IF-2024-28461516-APN-VOCV#TFN se llaman los autos para sentencia.

V.- Que expuesto lo que antecede, cabe resaltar que las presentes actuaciones tienen su génesis en la fiscalización practicada a la encartada. Se observa de las actuaciones administrativas que el presente cargo tiene su origen a partir de información obtenida en las bases de datos de la Administración Federal de ingresos Públicos y la declaración jurada del Impuesto a los Bienes Personales presentada por el contribuyente de marras en el ejercicio fiscal 2019.

Consecuentemente, en el marco de la fiscalización iniciada se notificó requerimiento solicitando:

- 1) Papeles de trabajo de la declaración jurada correspondiente al Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia creado por la Ley N.º 27.605, acuse de presentación y comprobantes de pago;
- 2) Detalle de los bienes alcanzados por la mencionada Ley al 18/12/2020 y valuados a esa fecha de acuerdo a lo establecido en la Ley 27.605 y DR N°42/2021;
- 3) Documentación respaldatoria de cada uno de los bienes informados y de su valuación al 18/12/2020;
- 4) Informe de donaciones efectuadas en los 180 días anteriores al 18/12/2020, indicando apellido, nombre y CUIT del beneficiario, monto de donación, detalle de los bienes donados. Asimismo, que aporte la documentación respaldatoria;
- 5) Detalle valorizado y documentación respaldatoria de aportes en 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 la ley 27.605;
- 6) Indique las modificaciones acaecidas en el porcentaje de su participación en sociedades y demás participaciones entre la fecha de cierre del último ejercicio comercial cerrado con anterioridad al 18/12/2020 y está última fecha;
- 7) Detalle de variación de los bienes exteriorizados en su DDJJ Bienes Personales 2019 y la tenencia al 18/12/2020, de corresponder.

Que se efectuaron los siguientes análisis de los rubros antes detallados:

Que en relación a los inmuebles se incluyen:

- Dpto. 24 de Septiembre 695 30 dpto 18 - San Miguel de Tucumán, considerando inspección la valuación consignada por el fiscalizado en la DDJJ del Impuesto sobre los Bienes Personales y que corresponde al valor residual del mismo por un monto de \$ 1.345.600

- Cochera ubicada en la localidad de San Miguel de Tucumán, respecto a la cual también se considera el valor consignado en la DDJJ del Impuesto sobre los Bienes Personales por un valor residual de \$ 167.040.

Se efectuaron consultas al sistema e-Fisco - propiedades - inmuebles- observándose en las mismas los inmuebles consignados por el contribuyente en su DDJJ del Impuesto sobre los Bienes Personales y así también las disponibilidades, de la DDJJ de Bienes Personales correspondiente al período fiscal 2020, se obtuvo el detalle de las tenencias de dinero y depósitos bancarios.

Se observó que el valor correspondiente a la cuenta bancaria es coincidente con la información brindada por las entidades bancarias, según consulta al sistema E-Fisco, Informado - Establecidos por RG - Siter Capítulo A.

Que en relación a las inversiones se efectuaron consultas al sistema E-Fisco - Declaraciones Juradas - BP - Acciones o participaciones - Formulario 899 - detalle de accionistas o socios- en cada una de las firmas en la que el contribuyente posee participación, obteniéndose los valores a considerar por inspección.

Que los valores consignados surgen de la DDJJ de Bienes Personales 2.020 presentada por el fiscalizado.

Del análisis de la documentación aportada, la información obrante en las bases de datos de ésta Administración y la declaración jurada del impuesto a los Bienes Personales periodo fiscal 2019 se procedió a liquidar el Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia -Ley 27605.

Que con fecha 21/02/2022 se notificaron los papeles de trabajo resultantes de la inspección en el domicilio fiscal electrónico, mediante el procedimiento previsto en el artículo 100, inciso g) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Que atento que el contribuyente no conformó los ajustes propuestos, los antecedentes fueron remitidos a la División Revisión y Recursos a efectos de dar inicio el procedimiento de determinación de oficio.

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

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

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

Por su parte, el artículo 2° establece que “*Se encuentran alcanzadas por el presente aporte: a) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el título VI de la ley 23.966, de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento*

que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley (...)”.

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 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).

Sentado ello y 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).

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

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 “Drysedale” (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”.

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*, ps. 85/86, 91, 102/103, 119).

En el caso de la Ley 27605, que aquí nos ocupa, advertimos que el hecho imponible ha sido establecido en base a un criterio de manifestación directa de capacidad contributiva, en virtud de la existencia de un determinado patrimonio y que luce legítima la técnica utilizada por el legislador en cuanto formó categorías de contribuyentes de acuerdo con su alta capacidad contributiva, disponiendo que cada persona contribuya en proporción a su potencial aptitud para hacerlo, 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, en relación al supuesto de confiscatoriedad, 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, Sala B 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 Alzaga”, 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.

En efecto, entrando al análisis de la certificación contable acompañada por la actora en autos, sus dichos relativos a que el porcentaje de la renta declarada por el contribuyente en el período fiscal 2020 sería absorbida por el pago de la sumatoria del Impuesto a los Bienes Personales de ese período no se advierte que de dicha certificación haya arrojado la información que se ha estimado prudente a la luz de la doctrina emanada en los fallos citados en el párrafo precedente, habida cuenta que nada dice respecto del valor real de los bienes que la actora posee, ni respecto del valor potencial estimado de los mismos a partir de los flujos de rentas o ingresos que producirían aquéllos. Es decir, no se encuentra acreditado que el importe del ASE determinado por el Fisco Nacional, que se ajusta a los parámetros de la ley, 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, cabe concluir que la certificación contable acompañada no constituye prueba idónea para demostrar la existencia de una lesión al derecho constitucional de propiedad. Además, debe tenerse en cuenta que respecto de la mencionada certificación contable que aporta la recurrente como documental, resulta de aplicación lo resulto por la CSJN en la causa “Santiago Dugan Trocello SRL c/Poder Ejecutivo Nacional – Ministerio de Economía s/amparo” en cuanto señaló que se trata de cálculos presentados por la demandante sobre una materia compleja, efectuados sin intervención y sin haberse dado oportunidad de un adecuado control al organismo recaudador. Por lo tanto, al no haberse producido en estos autos un peritaje contable, no hay suficientes elementos de prueba como para determinar si la aplicación de las referidas normas configura, en la concreta situación de la actora, un supuesto de confiscatoriedad, ello es así pues las rigurosas exigencias con que el Máximo Tribunal ha rodeado la

configuración de ese agravio constitucional (confr. Fallos: 314:1293, considerando 7º y sus citas), llevan a concluir que no puede ser admitida la pretensión de la parte actora cuando está no aportó prueba que demuestre fehacientemente la configuración de un supuesto de confiscatoriedad.

Por último, en relación a la valoración por parte de este Tribunal de la causa ESTOFAN JOSE MARIA C/ ESTADO NACIONAL S/ ACCION DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD – EXPTE. N 16855/22 desde la página web del Poder Judicial de la Nación, conforme pretendía la actora con el ofrecimiento de la prueba informativa, no habiendo elementos en dicha causa que modifiquen lo expuesto en la presente y en definitiva, la escasa idoneidad de la prueba arrojada en autos conlleva a concluir que la pretensión deducida carece 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.

Ello así, cabe confirmar la resolución apelada con costas.

VII. 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, con costas.

VIII.- Que en virtud de lo sentado en el considerando VI de la presente respecto de la naturaleza impositiva del tributo que nos ocupa, corresponde analizar la sanción de multa aplicada en autos 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 Garelló” 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 inadmisibles 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. Con costas.

Por ello SE RESUELVE:

Confirmar la determinación de oficio apelada en autos, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.