



**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 "MAIONCHI ESTELA ADRIANA" EX-2022-97410802- -APN-SGAI#TFN

---

**AUTOS Y VISTOS:**

El **Expediente EX-2022-97410802-APN-SGAI#TFN**, caratulado: **“MAIONCHI, ESTELA ADRIANA s/ Recurso de Apelación”**;

**Y CONSIDERANDO:**

I.- Que mediante IF-2022-97410291-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 122/2022 DV RNEU de fecha 26/08/2022, dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén de la Dirección General Impositiva.

El apelante impugna la mencionada resolución relativa al Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia (“ASE”), por la suma de \$28.327.960,82 con más intereses resarcitorios de \$16.362.230,17 y se procedió a aplicar una sanción de multa, equivalente al 100% del aporte dejado de ingresar, en la suma de \$ 28.327.960,82, por la supuesta comisión de la infracción de omisión de impuestos, establecida en el artículo 45 de la ley 11.683.

Que la actora solicita se haga lugar al recurso de apelación y se revoque el acto administrativo en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

Opone excepción de litispendencia entre el recurso presentado ante este Tribunal y la acción declarativa de certeza que se encuentra actualmente en pleno trámite por ante la Justicia Federal de General Roca, caratulada como «MAIONCHI, ESTELA ADRIANA C/ ESTADO NACIONAL - MINISTERIO DE ECONOMIA Y OTRO S/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD», expediente FGR 1779/2021.

Sostiene que se verifica la litispendencia en los términos del artículo 544, inciso 3°, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación por darse en la especie la existencia de otro proceso en trámite ante la justicia federal con identidad de partes, de causa y objeto.

Además, indica que no se discuten los aspectos numéricos del ajuste notificado por el Fisco Nacional, sino la inexistencia de los presupuestos básicos para la legitimidad del cobro del impuesto presuntamente adeudado y asimismo se discute plenamente la imposición de una sanción de multa por supuesta omisión de impuesto.

Se agravia de la creación del aporte previsto en la Ley N° 27.605 toda vez que entiende debe cumplir con los principios y garantías que impiden la creación de impuestos que no tienen en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, que son confiscatorios, que violan el principio de igualdad, o que afectan el derecho de propiedad por violentar el principio del efecto liberatorio del pago.

Considera que el hecho de que el pago sea por única vez, no le quita su naturaleza impositiva e identifica: el hecho imponible en el art. 1 de dicha ley, los sujetos pasivos del impuesto en el art. 2, la base imponible en los artículos 2 y 3, las alícuotas en los arts. 4 y 5.

Resume que se trata de un impuesto que grava el patrimonio de las personas físicas residentes en el país (o aquellos que residen en determinadas jurisdicciones consideradas no cooperantes o perdieron la residencia después del 31 de diciembre de 2019), o el patrimonio ubicado en el país de las personas físicas no residentes, con alícuotas que llegan hasta el 5,25% del total del patrimonio considerado como la base imponible, y que toma para la valuación de los activos que conforman el patrimonio gravado, los criterios de valuación establecidos por la ley del impuesto a los bienes personales.

La recurrente manifiesta que es una contribuyente inscripta en AFIP, cuyos únicos y principales ingresos provienen de su trabajo en relación de dependencia de la sociedad Pollolín S.A., donde se desempeña como Gerente, teniendo además un rol directivo en otras sociedades más pequeñas, Álamos y Ganados S.R.L., Granjeros del Sur S.R.L. y Sabores del Sur S.R.L.

Señala que las acciones de la sociedad Pollolín S.A. que posee representan el 97% de todo su patrimonio y que sus restantes activos son bienes de menor envergadura –casa habitación y otras propiedades pequeñas en Río Negro, vehículos y cuentas bancarias, de uso personal.

Indica que el Fisco reconoce en la resolución dictada que la recurrente no tiene bienes en el exterior y agrega que no existen otros bienes de su titularidad más allá de los gravados.

Expresa que ninguno de los activos productivos del contribuyente ha producido renta significativa de ninguna índole en todo el ejercicio 2020, y agrega que el Fisco Nacional pretende que tribute el Aporte Solidario y Extraordinario por la supuesta riqueza de sus empresas, aunque dice que, dicha riqueza no existe.

Sostiene que en la República Argentina ni la ley, ni la Corte Suprema de Justicia de la Nación, han establecido de manera concreta un límite claro en cuanto a qué grado de imposición puede llegar a considerarse confiscatoria de manera general para todo tipo de impuestos.

Expresa que la ausencia total de capacidad contributiva para hacer frente al pago del tributo creado por la ley 27.605 en su caso es insoslayable, y eso de por sí –dice- determina la inconstitucionalidad del tributo en el caso concreto.

Entiende que este impuesto pretende imponer una contribución “extraordinaria” a quienes en teoría seguirían teniendo la capacidad contributiva necesaria para afrontar este pago adicional de un “nuevo” impuesto patrimonial, y señala que la realidad desmiente este presupuesto en que se basa la norma: esta capacidad contributiva es inexistente en el año 2020, y ya lo era también si se considera como base la renta real y potencial

que podría haberse obtenido en el período fiscal 2019.

Indica que ninguno de los restantes bienes que quedan sujetos al aporte en la resolución apelada son bienes que podrían considerarse productivos o económicamente relevantes como para hacer frente al Aporte Solidario, y que no le alcanzaría el dinero siquiera para pagar la mitad de lo que tendría que ingresar en concepto de Aporte Solidario, y por ende, dice que, se trata de un impuesto lisa y llanamente confiscatorio.

Señala que este impuesto recae sobre activos que resultan totalmente deficitarios, y no permite descontar todas las deudas que pesan sobre ellos.

Hace saber que en forma previa al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del impuesto denominado “Aporte Solidario”, el 29 de marzo de 2021, procedió a interponer una acción judicial ante la Justicia Federal de General Roca, expediente caratulado “MAIONCHI, ESTELA ADRIANA C/ ESTADO NACIONAL - MINISTERIO DE ECONOMIA Y OTRO S/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD”.

En cuanto a la capacidad contributiva manifiesta que frente a la ausencia de una previsión expresa en nuestra Constitución Nacional del principio de capacidad contributiva, que constituye una garantía constitucional implícita reconocida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha sido general la vinculación del principio de capacidad contributiva con el principio de no confiscatoriedad.

Destaca la actora que siempre ha priorizado mantener una cordial relación con el Fisco Nacional y siempre ha cumplido sus obligaciones impositivas.

Asimismo, sostiene que la actora no reniega de pagar sus impuestos, tanto a título personal como en sus empresas, lo que sucede –dice- es que en virtud del nivel de imposición ya no los puede solventar porque son confiscatorios.

Respecto a la inconstitucionalidad por violación del derecho de propiedad, expresa que el impuesto creado por la ley 27.605, es un impuesto que grava el patrimonio del contribuyente y que complementa al tributo establecido por el Título IV de la ley 23.966, en cuanto estableció en el año 1991, con carácter temporal (por nueve años), el impuesto a los Bienes Personales.

Agrega que más allá de algunas diferencias menores, el hecho imponible de ambos tributos es el mismo: la tenencia de bienes en el país o en el exterior, siendo la única diferencia importante a puntualizar que, mientras en el impuesto a los Bienes Personales deben considerarse los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, en el impuesto creado por la ley 27.605 deben tomarse en consideración los bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley 27.605.

Añade que se trata de la vulneración del principio constitucional que garantiza la inviolabilidad de la propiedad privada y, además, importa también un supuesto de inconstitucionalidad por violación del principio de seguridad jurídica en cuanto importa una garantía sobre la interdicción de la arbitrariedad en el accionar del Estado frente al Administrado.

Plantea la inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad ante la ley, y sostiene que este impuesto, al igual que el ya vigente sobre los bienes personales conforme la ley de emergencia 27.541 (2019), viola la igualdad (art. 16 CN) por el establecimiento en forma diferencial de mayores alícuotas en relación al patrimonio del exterior, puesto que no guarda ningún criterio diferenciador de razonabilidad.

Señala que existe una evidente desigualdad inadmisibles desde la óptica constitucional, por cuanto a igual capacidad contributiva se establecen obligaciones de pago en concepto de impuestos claramente distintas.

Por último, solicita la declaración de inconstitucionalidad para el caso concreto de los artículos 1, 2, 3, 4 y 5to de la ley 27.605, toda vez que –dice- establecen una obligación de pago violatoria del principio de igualdad consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional y de la garantía innominada de la interdicción de la irrazonabilidad consagrada, entre otras normas, en el artículo 19 de la Constitución Nacional.

Plantea la improcedencia de la sanción de multa aplicada por omisión de impuesto y alega que no existe deuda alguna en cabeza del contribuyente, lo que determina la improcedencia de cualquier pretensión sancionatoria por parte del organismo fiscal.

Manifiesta que se está frente a la existencia de un error sobre el deber jurídico tributario concreto no penal. Agrega que, ante este error, no puede conocer la ilicitud de su obrar y por ello –dice- no se le puede reprochar una conducta típica a título de dolo o culpa.

Por otro lado, manifiesta que se agravia de la liquidación realizada en concepto de intereses resarcitorios expuesta en la resolución de determinación de oficio apelada, por no existir mora culpable en su obrar. Señala que para el caso de confirmarse la procedencia de los intereses resarcitorios en lo que hace a su exigibilidad, agravian a la recurrente por resultar confiscatorios del derecho de propiedad.

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-2022-122128576-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal, solicitando por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechace los planteos de la recurrente y que se confirme el acto apelado, con costas.

La representación fiscal manifiesta que fue acreditado por su mandante que la apelante se encuentra alcanzada por el aporte en trato (en tanto el valor de la totalidad de sus bienes excede el monto legal por el cual los sujetos quedarían excluidos del mismo), sin que hubiera presentado la correspondiente declaración jurada exigida por la Ley del aporte.

Niega todos y cada uno de los hechos alegados por el recurrente que no sean materia de expreso reconocimiento en el presente escrito de responde o no surgieran de los antecedentes administrativos que acompaña.

Respecto al planteo de litispendencia que realiza la recurrente, la representación fiscal señala que la actitud procesal de la actora es contradictoria, dado que acude al Tribunal Fiscal de la Nación para luego inhibir su jurisdicción mediante una excepción.

Agrega que sólo se advierte identidad de sujetos, circunstancia que no habilita la procedencia de la excepción interpuesta y dice que descartada la procedencia de la excepción de litispendencia por falta de la triple identidad entre los expedientes, cabe señalar que ésta tampoco resulta viable por conexidad, pues el efecto de tal admisión no podría tener lugar en el diseño jurídico establecido por la Ley N° 11683.

Manifiesta que se ha dado cumplimiento a todas las previsiones que hacen al debido proceso adjetivo, con plena observancia del derecho de defensa del administrado, reuniendo el acto en trato todos los requisitos que para su validez contempla la ley 19.549.

Sostiene que en autos no se encuentra afectado ni mínimamente el derecho de defensa del contribuyente, y que así lo demuestra la sustanciación de todo lo actuado.

De este modo, solicita que se rechacen los agravios tendientes a obtener la declaración de nulidad del acto apelado ante este Tribunal.

Indica que el art. 185 de la ley de rito fiscal veda por regla general la posibilidad de que ese Tribunal se pronuncie respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones. Y expresa que la apelante no niega ni controvierte que se encuentra alcanzado por el aporte solidario que nos convoca y reconoce que voluntariamente decidió no presentar la correspondiente declaración jurada ni abonarlo.

Además, manifiesta que mediante resolución general 4954/2021 (AFIP), se extendió el vencimiento de las obligaciones de presentación y pago del aporte solidario hasta el 16/4/2021, mientras que mediante la resolución general 4942/2021 (AFIP) se dispuso que los sujetos alcanzados por el aporte solidario y extraordinario previsto en la ley 27.605 podrían solicitar hasta el 28/4/2021 inclusive, la cancelación del saldo resultante de la declaración jurada conjuntamente con sus intereses -de corresponder- conforme al régimen de facilidades de pago que se establece por dicha resolución.

Añade que mediante la resolución general 4997/2021 (AFIP) se estableció un nuevo régimen de facilidades de pago para la cancelación de las sumas adeudadas en concepto del precitado aporte.

Razona que debe considerarse como un factor determinante en la resolución de controversias la emergencia sanitaria y económica que el país enfrenta y las irreparables consecuencias que provocaría adherir a una decisión que desfinancie al Estado imposibilitando la asistencia a la población y el cumplimiento de sus funciones.

Señala que el carácter solidario del aporte se visualiza con total nitidez de la lectura del art. 7° de la ley de su creación, que establece la asignación específica realizada por el Poder Legislativo respecto de la recaudación de este aporte, y afirma que la naturaleza jurídica del aporte se enmarca en las contribuciones previstas en el art. 4° de la Constitución Nacional.

Respecto del cuestionamiento constitucional del aporte en estudio como lesivo del derecho de propiedad (art. 17 CN), el organismo fiscal menciona que de conformidad con el art. 28 del texto fundamental, no existen derechos absolutos en nuestro sistema constitucional.

Resalta que el aporte solidario y extraordinario se ajusta a los presupuestos constitucionales que deben observar este tipo de institutos, como el principio de reserva de ley, principio de no confiscatoriedad (entiende que las propias circunstancias de excepción llevan a restringir el análisis de confiscatoriedad), y advierte que no debe fijarse en relación con las rentas que ha tenido el contribuyente sino con el valor de los bienes que conforman la propia hipótesis de incidencia del aporte solidario.

Desestima la pretensión de la recurrente, atento a que parte de premisas incorrectas, y a que considera que para el examen de confiscatoriedad se debe relacionar a la carga con la rentabilidad y no con el valor de los bienes.

Señala que se trata de una carga legal establecida de manera excepcional, por única vez, dirigida a escasos sujetos

solo agrupados por su enorme porte económico, y destinado a paliar los efectos de una dramática crisis económica, social, sanitaria y productiva sin precedentes en nuestra historia.

Añade que se evidencia que no resultaría adecuado, lógico ni razonable optar por el porcentaje del 33%, que es el tope más bajo que puede hallarse en todos los registros jurisprudenciales en los que el Tribunal Címero ha examinado el alcance del principio de no confiscatoriedad.

En cuanto al planteo de la actora sobre la supuesta confiscatoriedad haciendo referencia a que el hecho de que cumplir con su obligación la llevaría a desprenderse de parte de sus bienes, la representación fiscal argumenta que toda erogación efectuada para el pago de una carga fiscal implica una variación patrimonial y que no puede ser un argumento válido para sostener la confiscatoriedad, ya que se estaría desnaturalizando su esencia de Recurso Público exigido a los particulares para financiar a las Arcas Públicas.

Sostiene que los agravios de la accionante respecto de una eventual afectación del principio de igualdad constituyen una manifiesta disconformidad con la ley sancionada, y dice que el accionante debería indicar y demostrar qué norma del plexo legal bajo análisis se encuentra en colisión con este principio, de manera que implique un tratamiento arbitrario con respecto a su situación en relación con el universo de contribuyentes.

Afirma que el aporte solidario claramente busca recaer sobre los patrimonios de mayor envergadura a los fines de paliar los crudos efectos de una pandemia, con el fin adicional de alentar la repatriación de bienes para reactivar la matriz económica y productiva. Agrega que se recae sobre un determinado grupo que se encuentra en idénticas circunstancias.

Expresa que el aporte cuestionado no repugna al principio de capacidad contributiva y que siendo este instituto cuestión de hecho y prueba, afirma que la actora no ha acreditado de qué manera se vería conculcado este principio.

En cuanto al principio de razonabilidad, la representación fiscal afirma que el aporte solidario, además de gestarse desde el inicio como una contribución excepcional y por única vez, posee dos grandes objetivos: por un lado, engrosar las cargas públicas para combatir los desafíos generados por la pandemia; por el otro, fomentar el reingreso de capitales extranjeros al país para desarrollar la matriz económica y productiva local.

Explica que el Aporte Solidario es razonable, porque recae sobre los patrimonios de mayor y excepcional porte económico de todo el país, y toda vez que se impone de manera excepcional y por una única vez, como consecuencia de un contexto inédito.

Por otro lado, manifiesta que el aporte cuestionado posee una finalidad específica que lo distingue del Impuesto a los Bienes Personales -entre otros aspectos-, pues tal como ya fuera explicado, tiene como objetivo obtener financiamiento a fin de morigerar la crisis que produjo la pandemia Covid-19, de allí su carácter temporal y su objetivo de gravar grandes manifestaciones de riqueza.

Asimismo, sostiene que el hecho imponible del impuesto sobre los bienes personales difiere sustancialmente de aquella manifestación de riqueza que contempla y grava el aporte solidario (vgr. el tratamiento a depósitos a plazo fijo, o la tenencia de inmuebles rurales, o de cierta suma sobre los bienes inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente).

En cuanto a los intereses resarcitorios, la representación fiscal se remite al art. 37 de la ley 11.683 solicitando su confirmación.

Respecto a la procedencia de la multa, indica que corresponde confirmar la imputación en relación a la conducta desplegada, y dice que no ha sido desvirtuada por la contribuyente, y que no ha probado la existencia de error excusable para eximirse de sanción.

Agrega que no surge en la especie un error excusable en el obrar de la responsable, sino que medió una manifiesta inobservancia del plexo normativo aplicable, que redundó en un concreto perjuicio a los intereses fiscales, sancionable –cuanto menos- a título de culpa.

Acompaña antecedentes administrativos. Se opone a la prueba ofrecida. Ofrece perito contador, 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-2023-26686634-APN-VOCV#TFN este Tribunal resuelve rechazar la excepción de litispendencia opuesta por la recurrente, con costas.

En otro orden, mediante PV-2023-35345619-APN-VOCV#TFN, se confirió traslado a la recurrente de la oposición efectuada por el Fisco Nacional a los medios probatorios ofrecidos, y ésta por IF-2023-42056239-APN-DTD#JGM contestó solicitando se rechace la misma.

Asimismo, por PV-2023-44724245-APN-VOCV#TFN, este Tribunal requirió a las partes que manifiesten, si consideraban que la audiencia prevista por el artículo 173 de la Ley 11.683 devino inoficiosa en atención a las presentaciones ya efectuadas, quedando en consecuencia este Tribunal en condiciones de resolver sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas ofrecidas.

De este modo, la parte recurrente por el IF-2023-48239830-APN-DTD#JGM manifiesta que se encuentra suplida con las manifestaciones que efectuó en las presentaciones de fecha 14 de septiembre de 2022 y 18 de abril de 2023, a las cuales se remite en su totalidad en tanto justifican la pertinencia y necesidad de producir las mismas, en aras de consolidar y acreditar las argumentaciones expuestas en el recurso. Por su parte, la representación fiscal mediante IF-2022-47982462-APN-DTD#JGM expresa que ratifica la pertinente oposición a la producción de toda la prueba ofrecida por la parte actora, efectuada en oportunidad de contestar el traslado del recurso de apelación interpuesto por la misma y señala que esa parte considera que se encuentra suplida la audiencia en cuestión.

Ello así, el Tribunal por PV-2023-50933656-APN-VOCV#TFN declara que deviene inoficiosa la audiencia prevista en el artículo 173 de la Ley N° 11683, no hace lugar a la prueba informativa propuesta por la actora, hace lugar parcialmente a la oposición del Fisco nacional respecto al punto 7 de la prueba pericial y abre los presentes actuados a prueba. Por último, por IF-2023-86744844-APN-DTD#JGM los peritos presentan el informe pericial contable.

IV.- Que en atención al estado de la causa, por PV-2023-105874367-APN-VOCV#TFN se clausura el período probatorio, por PV-2023-109068273-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la sala “B”, la que por IF-2023-111925028-APN-VOCV#TFN los pone para alegar, la parte actora presenta su alegato mediante IF-2023-117281527-APN-DTD#JGM y el Fisco Nacional a través del IF-2023-118705404-APN-DTD#JGM. Finalmente, mediante IF-2024-24599651-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 surge con motivo de haberse detectado que la recurrente omitió presentar la declaración jurada del ASE.

Del informe final de inspección (obranste a fs. 313/320 del Cuerpo Aporte Solidario y Ext. 2, Fojas 201 a 420, OI 1928213) se detalla que el 10/05/2021 se inició la fiscalización solicitando mediante requerimiento acompañe papeles de trabajo de la declaración jurada respecto al Aporte Solidario y Extraordinario, acuse de presentación y comprobantes de pago correspondientes, detalle de los bienes gravados por la Ley 27.605 al 18/12/2020 valuados a esa fecha de acuerdo a lo establecido en la norma y su decreto reglamentario, poner a disposición la documentación respaldatoria de cada uno de los bienes informados en cumplimiento de lo requerido y de su valuación al 18/12/2020, informe las donaciones efectuadas en los 180 días anteriores al 18/12/2020, detalle valorizado y documentación respaldatoria de aportes a trusts o fideicomisos u otros entes de cualquier tipo existentes a la entrada en vigencia de la Ley 27.605, modificaciones acaecidas en el porcentaje de su participación en sociedades y demás participaciones al 18/12/2020, detalle de la variación de los bienes exteriorizados en su declaración jurada de Bienes Personales 2019 y la tenencia al 18/12/2020 de corresponder.

Se evidencia que el 02/06/2021 la contribuyente contestó parcialmente. De los sistemas del Organismo Fiscal se obtuvo la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales 2019 y pantallas de consulta E-Fisco sobre la composición de los distintos rubros de la declaración jurada.

Asimismo, el 29/06/2021 se notificó un nuevo requerimiento por el cual se solicitó detalle del inmueble destinado a casa habitación, y que indique la opción utilizada para valorar la participación societaria según Decreto N° 42/21, que según detalle de bienes fueran informados en la presentación digital correspondiente a Pollolín SA, Sabores del Sur SRL, Granjeros del Valle SRL y Álamos y Ganados SRL.

Luce que el 12/07/2021 mediante Presentación Digital contestó, informando la nomenclatura catastral de la casa habitación y que las participaciones societarias se han valuado de acuerdo a los últimos estados contables publicados en cada empresa de acuerdo a su fecha de cierre.

Por otro lado, el 15/09/2021 se envió requerimiento a Granjeros del Valle SRL solicitando detalle de la cuenta particular y documentación que acredite el saldo al 18/12/2020. A Álamos y Ganados SRL se solicitó detalle de la cuenta particular al 18/12/2020.

En la página web de la Agencia de Recaudación Tributaria de la Provincia de Río Negro, se efectuaron consultas de las valuaciones inmobiliarias del año 2017 de los inmuebles declarados. También se obtuvo detalle de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales 2020. Se expone que los bienes declarados en el periodo 2020 son los mismos que declaró en el año 2019.

Dado que la contribuyente tiene participación en cuatro sociedades y declara tener crédito en dos, la AFIP envió requerimientos a Pollolín SA y a Sabores del Sur SRL para que aporte detalle de la cuenta particular al 18/12/2020. Sabores del Sur SRL aportó detalle de la cuenta particular en cero, mediante presentación digital el 20/10/2021. Pollolín SA mediante presentación digital del 05/11/2021 presentó cuenta particular con saldo deudor de \$6.500.000 al 18/12/2020.

Otra de las tareas realizadas por la fiscalización fue solicitar información respecto del estado procesal de la causa “Maionchi, Estela Adriana c/ Estado Nacional-Ministerio de Economía y otro s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad” Expte N° 1779/2021. La División Jurídica informa que las actuaciones se encuentran bajo la órbita de la Cámara Federal de Apelaciones de General Roca a los efectos de resolver la apelación interpuesta contra la sentencia de Primera Instancia que rechazó la medida cautelar.



El informe citado expone a continuación los rubros declarados en papel de trabajo:

1) Bienes Inmuebles: se valúan de acuerdo a la valuación de Bienes Personales. La contribuyente declara 1/3 del terreno de su casa habitación y el 50% de la construcción. Además declara 1/3 de 8 inmuebles más.

2) Participaciones societarias: La contribuyente posee participación en Pollolín SA, Sabores del Sur SRL y Álamos y Ganados por un 33,33%, mientras que en Granjeros del Valle SRL la participación es del 20%.

3) Rodados: Automóvil Toyota Etios modelo 2019, se observa que el rodado es declarado al 50%, se esgrime que existen otros automóviles que no son contemplados para la valuación, toda vez que han sido totalmente amortizados.

4) Inversiones y efectivo: Informa un total de \$1.922.076,59 compuesto por tenencia de participación en un fondo común de inversión, saldo en caja de ahorro en pesos y dólares, y dinero en efectivo en pesos y dólares. Los importes declarados en cuentas bancarias fueron cotejados con resúmenes aportados de cuya comparación no se observan diferencias.

5) Créditos: Informa importes a cobrar en Álamos y Ganados SRL y Granjeros del Valle SRL.

Finalmente, se expone que la base imponible del ASE es de \$1.119.265.360,79 lo que determina un aporte de \$28.327.960,82.

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” a las que refiere el artículo 4 de la Constitución Nacional. En efecto, se trata de “*una suma de dinero que obligatoriamente han de sufragar algunos sujetos pasivos determinados por la norma, en función de ciertas consideraciones de capacidad para contribuir, y que se halla destinada a la cobertura de los gastos públicos*” (CSJN, in re “Cladd Industria Textil S.A. Y otro c/Estado Nacional -SAGPYA resol. 91/03”, sentencia del 4/8/2009; “Camaronera Patagónica S.A. C/Ministerio de Economía y otros s/amparo”, del 15/4/2014).

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

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

En función de esa doctrina jurisprudencial cabe concluir que de las previsiones de la ley como de las de su decreto reglamentario, surge que el 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 27.605. Tampoco la clasificación formulada por la Secretaría de Hacienda mediante la resolución 22/2021, que en su artículo 1º 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).

Dicho ello, cabe analizar el agravio sustentado por la parte en cuanto a la pretendida 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” 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-, por lo que 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.

En efecto, entrando al análisis del informe pericial producido en autos, en primer lugar se observa que el monto de bienes que forman parte de la base para el cálculo del Aporte Solidario (se han calculado de conformidad con la norma que lo establece) y el importe que hubiere correspondido ingresar que informan los auxiliares contables, resultan similares a los montos determinados por el Fisco Nacional. Luego los puntos de pericia propuestos por la parte actora estuvieron dirigidos a que los expertos informaran el porcentaje de la renta declarada por la contribuyente en los períodos fiscales 2019 y 2020 que sería absorbida por el pago de la sumatoria del Impuesto a los Bienes Personales de ese período y el Aporte Solidario y a efectuar el mismo cálculo incorporando las rentas de 4ta categoría y lo abonado en concepto de impuesto a las rentas por esa categoría. Por último, la información de la proporción que representan las acciones de Pollolín en la totalidad del patrimonio gravado y el porcentaje de absorción del IBP del 2020 y el ASE, en uno y otro caso.

Ello así, no se advierte que el informe pericial producido en IF-2023-86744844-APN-DTD#JGM haya arrojado la información que se ha estimado necesaria 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 inmuebles y automóviles 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, que se ajusta a los parámetros de la ley, implique 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 peritaje contable conlleva a que la pretensión deducida carezca

de la prueba “*clara y precisa*” (Fallos: 207:238) o “*concluyente*” (Fallos: 314:1293 y sus citas) que ha exigido la Corte, razón por la cual no puede acogerse el planteo de la recurrente en autos.

Por lo demás, cabe mencionar que el argumento esbozado en cuanto a la violación al principio de igualdad no puede prosperar toda vez que los bienes del contribuyente de autos se encuentran en el país y no en el exterior (hecho no controvertido), lo que lleva a descartar de plano lo argumentado.

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 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 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 transcripto 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, que 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.

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.