



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: SENTENCIA EX-2023-134554438- -APN-SGAI#TFN "PADILLA PABLO JOSE s/ recurso de apelación"

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2023-134554438- -APN-SGAI#TFN caratulado "PADILLA PABLO JOSE s/ recurso de apelación"

El Dr. Martín dijo:

I.- Que mediante el RE-2023-134551881-APN-SGAI#TFN el Sr. Padilla Pablo José interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 61/2023 de fecha 23 de octubre de 2023 dictada por el Jefe (Int.) de la Sección Impugnaciones de la Seguridad Social a cargo de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la D.G.I-ex A.F.I.P a través de la cual se determinó el Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia (en adelante aporte solidario), periodo fiscal 2020, con más los intereses resarcitorios y se aplicó una multa de acuerdo a lo establecido en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones).

En primer lugar, opone excepción de litispendencia al entender que el resultado del Expte N° 2256/2021 que tramita en el Juzgado Federal II Secretaría Civil Tucumán "Padilla Pablo José c/Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" tiene una implicancia determinante sobre el ajuste apelado, toda vez que en dicho juicio se cuestiona la constitucionalidad de los preceptos normativos en que se sustenta la determinación de oficio que aquí recurre. Por dicho motivo solicita que se admita la litispendencia denunciada y en consecuencia que se suspendan las presentes actuaciones hasta tanto haya sentencia en la causa citada.

De forma subsidiaria, se expresa respecto de la cuestión de fondo. Plantea la impugnación del ajuste apelado al entender que el mismo fue determinado sobre la totalidad de los bienes siendo gran parte de ellos gananciales. Considera que no le corresponde que se atribuya la totalidad de los bienes gananciales a uno de los cónyuges, sino que a su entender el artículo 2 de la ley del Impuesto sobre Bienes Personales excluye esa posibilidad.

Comprende que el aporte solidario es de naturaleza impositiva y afecta el principio de igualdad ya que si

determinados sujetos poseen capacidad contributiva, es decir que están en similares condiciones de estar alcanzados por la norma, también deben tributar. Sin embargo, considera que la ley tiene una afectación de origen que lesiona profundamente la igualdad y la generalidad tributaria puesto que solo una parte muy pequeña de contribuyentes deben solventar en beneficio de toda la población, contrariando el principio de que los impuestos deben imponerse en principio a la generalidad de la población con excepciones que no sean irrazonables ni arbitrarias. Destaca a su vez, que el gravamen creado adviene confiscatorio porque absorbe no solo toda la renta de que podrían haber sido capaces de producir sus bienes sino también porque sustraen una parte de la propiedad privada resguardada por la Constitución Nacional y ello se encuentra probado en el informe pericial efectuado en la causa que tramita en la justicia al indicar el profesional “la sumatoria de los impuestos sobre los bienes personales y Aporte Solidario ley 27605, representa 10,72 veces la renta percibida por el Sr. Pablo José Padilla”. Agrega, que en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2020 tuvo un quebranto por \$658.868.119,85, por lo que de allí radica la confiscatoriedad, en razón de que no tuvo ganancias sino pérdidas y debe afrontar con la venta de sus activos el pago del Aporte Solidario Extraordinario.

En cuanto al aspecto sancionatorio, dice que la multa resultaría improcedente ya que viola el principio de legalidad en materia infraccional. En subsidio plantea su reducción al considerar que la graduación del 100% del aporte omitido resultaría desproporcional e irrazonable.

Por los motivos que expone solicita que se revoque la resolución en crisis con expresa imposición de costas. Ofrece prueba informativa para que se libren oficios al : i) Juzgado Federal II Tucumán, Secretaría Civil a fin de que remita copia de la prueba producida en los autos mencionados ut-supra; ii) Registro Público de Comercio de Tucumán a efecto que informe la composición societaria al 18/12/2020 de Desarrollos Cevil Redondo S.R.L y Aconquija Real Estate S.A.; iii) Registro Inmobiliario de la Provincia de Tucumán para que indique el dominio de los inmuebles que el Sr. Padilla es titular y/o cotitular al 18/12/2020 y iv) Registro del estado civil y capacidad de las personas de la Provincia de Tucumán a los fines de que remita copia del acta de matrimonio con la Sra. Ángela Terán. También ofrece prueba pericial contable para que los profesionales discriminen los bienes tenidos en cuenta por el organismo fiscal a los efectos de determinar la base de cálculo para la realización del ajuste de este caso, informando respecto de cada uno si revestían el carácter de bienes gananciales conforme lo establece el Código Civil y Comercial de la Nación con anterioridad al 01/1/2020 y hasta el 18/12/2020. Formula reserva del caso federal.

II.- Que en el IF-2024-20933130-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado deducido en autos.

En primer lugar advierte que en las presentes actuaciones no se presenta la triple identidad requerida para la procedencia de la excepción en cuestión. No existe identidad de objeto en tanto se recurre un acto de determinación de oficio, mientras que en el ámbito judicial la acción declarativa de inconstitucionalidad planteada por el actor en los términos del art. 322 del CPCCN se vincula con la situación de incertidumbre que, a su entender, se crea por la ley 27.541.

El planteo de inconstitucionalidad que conforma el debate en autos no resulta procedente en este ámbito, en la medida que el Tribunal Fiscal de la Nación no puede pronunciarse en esos términos a partir de la limitación que establece el art 185 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones). En autos se evalúa si el recurrente se encuentra obligado al pago del aporte solidario, conforme previsiones de la ley 27.605 y normas complementarias.

Respecto de la cuestión de fondo menciona que el apelante se encuentra alcanzado por el aporte solidario que nos convoca y reconoce que voluntariamente decidió no presentar la correspondiente declaración jurada ni abonarlo.

En este sentido, explica de forma detallada la naturaleza jurídica del aporte solidario, su constitucionalidad y la normativa que lo ampara.

Manifiesta que el recurrente no especifica de la totalidad de bienes que posee, cuáles son propios o gananciales. Tampoco realiza un cálculo sobre el valor de los mismos al 18/12/2020. Sin perjuicio de ello, explica que aún si hubiese considerado sus bienes como bienes gananciales, el ajuste determinado sería igualmente procedente, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, ya que el patrimonio perteneciente a los componentes de la sociedad conyugal, corresponde atribuirlo al marido, es decir al Sr. Padilla. Advierte que no hay normas específicas en la ley 27.605, que obligan remitirse al Código Civil y Comercial al momento de determinar y liquidar el aporte solidario, sino que sí establece que debe ser de acuerdo a lo exteriorizado en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Destaca que la determinación de oficio se hizo sobre base cierta utilizando la información aportada por el propio contribuyente a raíz de los requerimientos efectuados, las declaraciones juradas presentadas en los períodos 2019 y 2020 y demás datos sistémicos y registrales con los que cuenta el Fisco Nacional.

Hace hincapié en la orfandad probatoria desplegada en sede administrativa y en esta instancia, la cual no permite refutar su criterio.

Finalmente respecto de la multa aplicada señala que, el aspecto material de tipo infraccional, consiste en la falta de presentación de la declaración jurada informando el Aporte Solidario Extraordinario en su justa medida, así como la ausencia de pago del mismo, siendo que la conducta requerida para la configuración de la hipótesis delictual es la culpa.

Acerca del planteo en subsidio sobre la morigeración y reducción de la sanción, menciona que desde el inicio de la fiscalización el apelante manifestó su disconformidad con el ajuste proyectado, bajo el argumento de que el aporte reclamado resultaría confiscatorio, pero en ningún momento alegó oscuridad o complejidad en las normas.

Por los motivos expuestos solicita que se confirme la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Se opone a la prueba ofrecida. Acompaña antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal.

III.- Que en la PV-2025-77730627-APN-VOCXII#TFN se rechazó la prueba informativa y pericial contable ofrecida por ser las mismas inconducentes y dilatorias. En consecuencia, en la PV-2025-94008967-APN-VOCXII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala “D” y en el IF-2026-55978719-APN-VOCXII#TFN se dispusieron para el dictado de la sentencia.

IV.- Que ello así, por una cuestión de procedencia cabe evaluar en primer lugar la excepción de litispendencia planteada por el recurrente, la que es sustentada en la conexidad que existiría entre la causa N° 2256/2021 radicada ante el Juzgado Federal II Secretaría Civil de Tucumán y el recurso de apelación incoado ante este Tribunal.

Que conforme lo prescribe el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación la excepción de litispendencia procede cuando se configura la triple identidad de sujeto, objeto y causa, o bien cuando se evidencia la posibilidad de fallos contradictorios, caso en el cual la solución se logra, habida cuenta de razones de conexidad, por medio de la acumulación de procesos (arts. 188 y siguientes. C.P.C.CN). Su finalidad es evitar que una misma pretensión sea objeto de un doble conocimiento, con la consiguiente posibilidad de que sobre ella recaigan sentencias contradictorias e inutilidad de la función jurisdiccional que esa circunstancia comporta.

Que en el caso de marras el actor invoca la citada excepción fundando la conexidad que existe entre el Expte N° 2256/2021 caratulado “Padilla Pablo José c/ Estado Nacional s/ Acción Mere Declarativa de Inconstitucionalidad” radicado ante el Juzgado Federal II de Tucumán, Secretaría Civil y la resolución apelada en autos. Sostiene que una resolución en la causa judicial tendría incidencia en la controversia de las presentes actuaciones.

El Fisco Nacional por su parte señala que el planteo de litispendencia no es procedente ya que los litigios en cuestión no comparten la identidad de objeto, puesto a que el recurrente persigue un fin diferente en ambas causas.

Que en las actuaciones ante el Juzgado Federal II de Tucumán, Secretaría Civil recayó sentencia en fecha 5 de mayo del 2025 rechazando la demanda interpuesta, imponiendo las costas en el orden causado, la que fue apelada por el actor y se encuentra en trámite ante la Alzada.

Que este Tribunal debe pronunciarse sobre la materia fiscal, es decir sobre la pertinencia del ajuste, mientras que la demanda contenciosa iniciada en la Justicia Federal tiene por objeto una finalidad diferente, por lo que no se suscita la posibilidad de sentencias contradictorias que puedan hacer viable una suspensión de plazos legales.

V.- Que la ley 27.605 creó con carácter de emergencia y por única vez un aporte extraordinario obligatorio que recaerá sobre los sujetos mencionados en el artículo 2 de la citada norma según los bienes existentes al 18/12/2020 (fecha de entrada en vigencia de la ley 27.605). El inciso a) del artículo 2 establece que las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, tributarán por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el Impuesto sobre los Bienes Personales, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese último tributo y sin deducción de mínimo no imponible alguno, en tanto el valor de la totalidad de los bienes supere los \$ 200.000.000; debiendo incluir los aportes a trust, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de vigencia de la ley. Dicha norma estableció alícuotas diferenciales para el cálculo del aporte a ingresar por los bienes situados en el exterior, exceptuándose su aplicación cuando se verifique la repatriación citada en la ley.

A su vez dispuso el destino de los fondos recaudados mediante el pago del aporte a la compra de equipamiento médico, elementos de protección, medicamentos, vacunas e insumos para la prevención y asistencia sanitaria, subsidios a la PyMES, educación -Becas Progresar-, a proyectos que apruebe la Secretaría de Energía de la Nación, poniendo su aplicación federal a cargo del Poder Ejecutivo.

La ley 27.605 fue reglamentada a través del Decreto N° 42/2021 (B.O. 29/01/2021) que estableció las pautas para determinar la valuación de las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550. Por otro lado, la AFIP dictó la Resolución General N° 4930/2021 que fijó la forma en que debía presentarse la declaración jurada y abonar el aporte solidario, disponiendo como vencimiento de ambas obligaciones el 30/03/2021, el que fue prorrogado por la Resolución General (AFIP) N° 4954/2021, hasta el 16 de abril de 2021.

VI.- Que, por lo tanto, corresponde evaluar si la resolución apelada se ajusta a derecho.

Que, en primer lugar, en lo que hace al agravio vinculado con la afectación del principio de igualdad y generalidad el Máximo Tribunal también sostuvo 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). Que según dicho lineamiento en el precedente “Unanué” (Fallos: 138:313) estableció 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; Willonghby, On The Constitución, página 593).”

Y si bien en el caso particular, el apelante se queja de que el ASE recae sobre una parte pequeña de contribuyentes, lo cierto es que el mismo está dirigido a solventar y proveer recursos al Estado ante la situación de emergencia ocurrida con motivo de la pandemia del Covid 19, razón por la cual fue establecido con carácter extraordinario y por única vez sobre manifestaciones de riqueza de gran envergadura de personas humanas y sucesiones indivisas -cuando el valor de la totalidad de sus bienes exceda de \$200.000.000-, sobre las que se previeron la aplicación de alícuotas diferenciales según los bienes alcanzados se sitúen o no en el país.

VII.- Que el actor manifiesta que el aporte solidario posee naturaleza tributaria en razón de que la ley 27.605 contiene todos los elementos constitutivos de un impuesto, al definir su hecho imponible una manifestación de capacidad contributiva cuya verificación da nacimiento a una obligación tributaria. Sin embargo, alega que su pago insumiría más de la totalidad de las utilidades generadas por los bienes gravados, afectando así al propio capital, en desmedro de la garantía de la no confiscatoriedad, atentando contra su derecho de propiedad. Insiste en que la pretensión fiscal absorbe la totalidad de las rentas y una porción de los activos alcanzados. Por otro lado, al tratarse de una crítica parcial pareciera que el admitir la existencia práctica de una sobretasa, la cuestión venida en recurso quedaría reducida a un impacto sobre el principio de no confiscatoriedad.

Que cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación manifestó que “los precedentes de esta Corte sostienen que no compete al Poder Judicial pronunciarse sobre la eficacia o ineficacia de las leyes bajo su concepto puramente económico o financiero, apreciando si estas pueden ser benéficas o perjudiciales para el país (Fallos: 150:89), ya 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, 314:1293 y, más recientemente, en Fallos: 329:2152)”.

Que además en numerosos precedentes el Máximo Tribunal ha establecido que, para que se configure un supuesto de confiscatoriedad, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital (Fallos: 248:285; 268:56; 314:1293; 322:3255, entre muchos otros). Sin embargo, se ha puntualizado que el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias (Fallos: 314:1293; 322: 3255), y que el criterio para juzgar la proporción de los impuestos y su racionalidad no puede ser férreamente uniforme para todos los casos, pues para declarar que un impuesto es confiscatorio o no, “...no basta considerar el monto de su tasa sino también otros fundamentos relativos a la materia imponible, a la oportunidad de su aplicación o a su repercusión, etc., cuyo estudio incumbe al Congreso dentro de las vallas insalvables de las garantías constitucionales correspondientes” (Fallos: 160:247).

Que, por lo tanto, no basta con afirmar que el aporte solidario reviste carácter confiscatorio sino que se trata de una cuestión de hecho y prueba, de manera que dicha declaración será la consecuencia de un completo análisis de las circunstancias que rodean al caso, poniéndose especial énfasis en la actividad probatoria desplegada para acreditar la confiscatoriedad alegada

VIII.- Que en las presentes actuaciones se verifica que el Sr. Padilla Pablo José se dedica al cultivo de frutas cítricas, a la elaboración de aceites y grasas vegetales sin refinar, jugos naturales y sus concentrados de frutas hortalizas y legumbres y al servicio de empaque y envase. A su vez, con su sociedad unipersonal y las firmas Aconquija Real Estate S.A y Desarrollo Cevil Redondo S.R.L de la que es titular en un 99% y 99.75% respectivamente presta servicios inmobiliarios realizados con bienes urbanos propios o arrendados y servicios de gestión empresarial efectuados por integrantes de cuerpos de dirección en sociedades excepto anónimas.

Que a fs. 9/12 y 20/32 del IF-2024-20522904-APN-DTD#JGM surgen las declaraciones juradas presentadas por el recurrente en el Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente a los años 2019 y 2020, respectivamente.

Que de esta última se desprende que el actor posee: i) 13 inmuebles ubicados en la provincia de Tucumán valuados en total en \$36.412.947,02, ii) un semirremolque dominio GAW 071 incorporado a su patrimonio en julio 2011 , 2 Volkswagen Vento de 4 puertas adquiridos en agosto 2016 y abril 2017 (patente MTC 993 y MG V 488) y un BMW X3 2.0 D dominio LUR 481 comprado en octubre 2012; iii) \$9.165.390 dinero en efectivo , iv) títulos públicos, obligaciones negociables y debentures, v) acciones en las sociedades Desarrollo Cevil Redondo S.R.L y Aconquija Real Estate S.A y vi) una sociedad unipersonal.

Que teniendo en cuenta la normativa descripta y los datos que surgen de las declaraciones juradas presentadas, el Fisco Nacional determinó en la resolución 61/2023 el aporte solidario, con más los accesorios y aplicó una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones).

Que el principal agravio esgrimido por el actor se centra en señalar que gran parte de los bienes que tuvo en cuenta el ente fiscal a la hora de determinar el ajuste son gananciales.

Que dicho planteo debe ser rechazado toda vez que de la propia declaración jurada en el Impuesto sobre los Bienes Personales que obra a fs. 20/32 del IF-2024-20522904-APN-DTD#JGM surge que el Sr. Padilla es 100% titular de nueve de los trece inmuebles informados, mientras que en relación a los cuatro restantes se repara que posee un 11.86% en tres de ellos y un 50 % en el último. Los inmuebles citados se encuentran en la localidad de San Felipe, Lules y Yerba Buena de la Provincia de Tucumán.

Que a fs. 340/347 del IF-2024-20523155-APN-DTD#JGM vta. luce el detalle de la declaración jurada en el Impuesto sobre los Bienes Personales del año 2020 correspondiente a la Sra. Terán María Ángela, esposa del actor conforme obra en el acta de matrimonio que surge a fs. 326/327 del IF-2024-20523155-APN-DTD#JGM. De allí se desprende: i) que los tres inmuebles exteriorizados por la Sra. Terán se encuentran ubicados en la localidad de La Cruz y San Miguel, provincia de Tucumán; ii) que son distintos a los informados por el Sr. Padilla; iii) que son 100% titularidad de la mujer del recurrente y iv) que no fueron considerados por la inspección a los fines de determinar el ajuste apelado.

Asimismo, cabe destacar que la casa habitación ubicada en Yerba Buena, provincia de Tucumán está exenta en el Impuesto sobre los Bienes Personales, pero se incorporó a los fines de liquidar el aporte solidario.

Que los rodados considerados para determinar el ajuste en automóviles son solamente los dos Volkswagen Sedan

de cuatro puertas dominios MTC 993 y MGV488 adquiridos en agosto 2016 y abril 2017, respectivamente, los que totalizan \$2.200.000, toda vez que el semirremolque y el BMW X3 2.0 se encuentran totalmente amortizados en virtud de que fueron incorporados al patrimonio del actor en julio 2011 y octubre 2012, respectivamente.

Que debe advertirse que tanto los inmuebles como los automotores indicados fueron exteriorizados en años anteriores en las respectivas declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales conforme surge a fs. 9/12 del IF-2024-20522904-APN-DTD#JGM, por lo que la prueba informativa dirigida al Registro Inmobiliario de la Provincia de Tucumán y al Registro Estado Civil y Capacidad de las Personas de la Provincia de Tucumán deviene inconducente, motivo por el cual no se hizo lugar a la misma en la PV-2025-77730627-APN-VOCXII#TFN.

Que, en virtud de lo expuesto, es importante señalar que la calidad civil de la titularidad sobre la que opone reparos el apelante no coincide con lo informado en sus declaraciones impositivas y los porcentajes de pertenencia que exteriorizan tanto él como su esposa. A su vez el actor no identifica cuáles serían los bienes gananciales, así como tampoco indica su posible valuación.

En este orden de ideas es importante mencionar que el inciso a) del artículo 2 de la ley 27.605 establece que los sujetos del ASE tributarán por la totalidad de los bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo al Título VI de la ley 23.966 del Impuesto sobre los Bienes Personales, entendiéndose razonablemente que la comprensión alcanza no sólo la naturaleza del bien sino la titularidad de los mismos, por lo que corresponde no hacer lugar al agravio invocado.

Que, por otra parte, en su escrito recursivo el Sr. Padilla plantea la confiscatoriedad del aporte solidario mencionando que en el Impuesto a las Ganancias del año 2020 se determinó un quebranto (pérdida) y que no dispone de rentas suficientes para hacer frente al aporte solidario extraordinario. En este sentido, manifiesta que sus ingresos provienen exclusivamente de su empleo en relación de dependencia, percibiendo \$1.776.000 por mes. A los fines de justificar sus dichos hace referencia al informe pericial contable presentado en instancia judicial el cual es acompañado como prueba documental, Anexo III en el RE-2023-134554337-APN-SGAI#TFN, sin embargo, el aquí recurrente confunde al hablar de sus ingresos en razón de que el ASE recae sobre los activos que integran su patrimonio y no sobre la renta o ganancia que éstos producen o que potencialmente pudieran producir, sin que tampoco importe la magnitud de sus emolumentos.

Que en la sentencia dictada en el Expte N° 2256/2021 “Padilla Pablo José c/Estado Nacional s/acción mere declarativa de inconstitucionalidad” el Juzgado Federal de Tucumán N° 2 expresó “la confiscatoriedad, entendida como un límite a la potestad tributaria del Estado en relación a la protección del derecho de propiedad privada de los sujetos, garantizada por el artículo 17 de la Constitución Nacional, es una delimitación fundada en diversos fallos emitidos por la Corte Suprema de Justicia Nacional y, para que la misma exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o del capital. A tales fines, el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen, requiriéndose una prueba concluyente a cargo del actor”.

Que el Sr. Padilla posee una sociedad unipersonal y es accionista en un 99% y 99.75% de las sociedades Desarrollo Cevil Redondo S.R.L y Aconquija Real Estate S.A., respectivamente. Dichos porcentajes surgen de los estados contables acompañados en los antecedentes administrativos por lo que la prueba dirigida al Registro de las Acciones deviene inconducente ya que en autos no se encuentra en discusión la cantidad de acciones y el porcentaje de participación que posee en las empresas mencionadas, y que en virtud de dichas tenencias está alcanzado por el ASE.

Que a fs. 227/237 del IF-2024-20523155-APN-DTD#JGM figuran los estados contables de la sociedad unipersonal del Sr. Padilla al 31/12/2020, del cual se desprende que obtuvo ventas de \$884.441.767 incrementándose respecto del ejercicio anterior, pese a la pandemia cursada desde marzo 2020. A su vez dispone de un patrimonio neto de \$328.625.579 representado por activos de \$4.789.857.359.

Que en lo que aquí respecta, es importante mencionar que la característica principal de este tipo societario es la existencia de un único dueño, por lo que el recurrente posee un poder absoluto de decisión siendo tenedor de todas las ganancias y pérdidas.

Dicha condición también se presenta en las sociedades Desarrollo Cevil Redondo S.R.L y Aconquija Real Estate S.A ya que posee un 99% y 99,75% de las acciones, respectivamente, destacándose a su vez que en la primera de ellas no dispone de empleados en relación de dependencia.

Que a fs. 92/99 del IF-2024-20522904-APN-DTD#JGM obran los estados contables al 31/03/2020 de Desarrollo Cevil Redondo S.R.L, luciendo a fs. 93 el Estado de Situación Patrimonial del cual se desprende que el patrimonio neto es de \$2.359.144. A fs. 239/253 del IF-2024-20523155-APN-DTD#JGM figuran los estados financieros al 31/12/2020 de la firma restante, la que presenta un patrimonio neto de \$4.221.720. En ambas firmas si bien sus principales deudas son comerciales dicho saldo se compensa con el importe de cuentas a cobrar.

Que las circunstancias descriptas resultan ser indicadores de capacidad contributiva, en razón de acreditar que a pesar que el resultado de la sociedad unipersonal haya sido negativo el Sr. Padilla posee activos y un patrimonio neto que le permite hacer frente al aporte solidario.

Que en este orden de ideas, cabe citar lo expresado por el Juzgado Federal de Tucumán N° 2 en la sentencia del Expte N° 2256/2021 caratulado “Padilla Pablo José c/ Estado Nacional s/ acción mere declarativa de inconstitucionalidad” al indicar que “los tributos de carácter patrimonial son impuestos que recaen sobre los bienes independientemente de que estos generen o no utilidades, por lo que para declarar la inconstitucionalidad no alcanza con justificar que durante un periodo no se han obtenido ganancias como para abonar la gabela.”

Que, si bien el actor manifiesta que tuvo quebranto en la declaración jurada en el Impuesto a las Ganancias del año 2020, en ningún momento acompañó la misma, no permitiendo evaluar la justificación de los gastos personales y consumo que exteriorizó. De igual forma debe refutarse el agravio de que sólo percibe \$1.776.000 mensuales como empleado en relación de dependencia de Desarrollo Cevil Redondo S.R.L y los honorarios percibidos como fiduciario en los fideicomisos de Alto del Cevil Redondo, ya que de ser así resulta cuestionable su capacidad para adquirir los automóviles de alta gama que posee y los trece inmuebles que informa.

Que es importante resaltar la carencia de prueba hábil que ofrece el recurrente, ya que no demuestra que se ha vulnerado el principio de confiscatoriedad ni tampoco afectación alguna de su capacidad contributiva, en razón de que su patrimonio en el período fiscal 2020 le permitía afrontar el pago de la suma pretendida en concepto de aporte solidario, sin que haya demostrado cual es el perjuicio que su ingreso le ocasionaría, al no encontrarse vulnerados las garantías constitucionales que rigen en la materia.

Que a tenor de lo expuesto resulta acertado el criterio fiscal plasmado en el acto recurrido, por lo que cabe confirmar el mismo, con costas.

IX.- Que resta tratar la multa aplicada en autos conforme el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones), en atención a la remisión que efectúa el artículo 9 de la ley 27.605.

Que el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) en su parte pertinente dispone que: “El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, ... siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable...”, es decir que se requiere de la concurrencia de dos elementos para su configuración: a) la omisión de pago del impuesto, b) mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o la inexactitud de las mismas.

Que, en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos: 271:297 “Parafina del Plata S.A.” 02/09/1968).

Que en el presente caso ha quedado acreditada la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, ya que el recurrente no presentó la declaración jurada en el Aporte Solidario Extraordinario, siendo éste y no otro el aspecto temporal que fija el artículo 45 de la ley, al aludir al que “...omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas...”.

Que conforme lo ha sostenido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en numerosas oportunidades “si bien la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683, es de carácter prevalentemente objetivo -por lo cual, en principio, bastaría el hecho externo de la falta de pago en término para que se la tenga por configurada-, en el supuesto de que la culpabilidad esté excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas” (CNACF, Sala IV, “Club Atlético Rosario Central”. del 23/05/2006). En este sentido se pronunció la CSJN, señalando que, si bien se ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad rige en el campo del derecho represivo tributario, “...el apelante ni siquiera ha alegado tal como lo exige la doctrina reseñada que, a pesar de haber actuado con la debida inteligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta” (CSJN “Wortman, Jorge Alberto y otros” del 08/06/1999).

Que no se advierte en autos la configuración de un error excusable, es decir, la existencia de una causal exculpatoria válida que permita al contribuyente eximirse de la responsabilidad endilgada. Por lo que queda configurado el elemento subjetivo de la sanción al requerir la existencia de un accionar culposo y habiendo obrado la recurrente de manera negligente.

Que, en efecto, corresponde confirmar la multa aplicada, con costas.

X.- Que procede también confirmar la liquidación de los intereses resarcitorios los que fueron liquidados conforme las prescripciones del art. 37 de la ley de procedimiento fiscal y su aplicación responde a la remisión que efectúa el art. 9º de la ley 27.605, los que además constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. C.S.J.N., Citibank NA el DGI, 01/06/2000), por lo que corresponde disponer su confirmación.

XI.- Que por los motivos expuestos en los considerandos IV a VIII, cabe confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que, previo a todo, estimo que procede pronunciarse sobre la excepción de litispendencia planteada por el recurrente, con fundamento en que se encontraba en marcha otro proceso judicial iniciado con anterioridad ante el Juzgado Federal II de Tucumán, Secretaría Civil, bajo la carátula “Padilla Pablo José c/ Estado Nacional s/ Acción Mere Declarativa de Inconstitucionalidad” (Expte. N° 2256/2021), en el que -según la recurrente- se debaten las mismas cuestiones que en este proceso.

Que, yerra la actora cuando funda su solicitud de suspender el trámite del presente, invocando que una misma pretensión, en tanto ha sido la propia demandante quien ha optado por presentar el recurso de apelación ante este Tribunal, sometiendo la cuestión a la jurisdicción de este organismo, el que atento la especialidad en materia tributaria y la competencia asignada por la ley de procedimiento tributario se encuentra plenamente facultado para resolver si se ajusta o no a derecho la resolución determinativa de oficio dictada por el Fisco Nacional y la liquidación de gravamen y accesorios allí efectuada; por lo tanto la materia traída a debate puede ser resuelta por este Tribunal sin necesidad de suspender el proceso (conf. criterio expuesto por la suscripta al resolver, entre otras, “Gramajo, Edgardo s/recurso de apelación”, Sala C, sentencia de fecha 9/2/2017, que intervine como Vocal Subrogante de la 8va. nominación).

Además, la acción meramente declarativa tiene carácter subsidiario, pues está subordinada a otro medio legal e idóneo que evite un perjuicio (CNCiv Sala C “Almagro Construcciones S.A. c/ Howosad Silvia E” - La Ley 1996-A, 800), pero aún en casos en que se admite la procedencia de esta acción en relación al cobro de impuestos la sustanciación del juicio no debe impedir la percepción de éstos, pues el procedimiento declarativo no excluye necesariamente el cobro compulsivo que la demandada puede intentar por las vías procesales pertinentes (CSJN 10/10/1996 “Empresa Distribuidora Sur S.A. –Edesur S.A. c/Pcia. de Buenos Aires”), como así tampoco impide, durante su sustanciación, la recaudación de impuesto (CSJN 19/3/1987 “Newland, Leonardo L. A. c/Santiago del Estero, Provincia de s/eximición de inversiones y recargos”), y mucho menos en consecuencia, el trámite de la presente causa.

No empece lo expuesto, en el caso de autos se advierte que en la causa donde tramita la acción declarativa ha recaído sentencia y está en trámite por ante la Alzada, por lo que sólo cabe concluir que la cuestión planteada se ha tornado inoficiosa. Ello así, propició que las costas por esta excepción se impongan en el orden causado.

II.- En cuanto a la cuestión de fondo adhiero al voto del Vocal Instructor en tanto confirma el aporte determinado en el acto apelado, con más intereses resarcitorios y aplica multa, no obstante considero pertinente hacer algunas precisiones adicionales.

En tal sentido, dilucidada la cuestión relativa a que parte de los bienes computados por el Fisco Nacional para el cálculo del aporte no son bienes propios sino que algunos son gananciales, a tenor de lo expuesto en el voto del Dr. Martín que comparto; concretamente la actora sostiene que el aporte resulta lesivo del principio de igualdad, capacidad jurídica y confiscatoriedad

Que cabe recordar que “el deber de tributar se encuentra fundado en sólidas bases de naturaleza ética y en principios sociales, jurídicos y políticos, en virtud de los cuales no parece discutible que quienes se encuentran en relación con ciertas manifestaciones de capacidad contributiva elegidas por el legislador, deban respetar el pago de determinados gravámenes; pero a ese deber de tributar le corresponde un correlativo derecho del Fisco a recaudar, derecho que encuentra su límite en la definitiva configuración del hecho imponible, esto es, en la efectiva exteriorización de la capacidad contributiva” (Fallos: 306:1970; 344:1887). En tal sentido “toda persona

tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por ley para el sostenimiento de los servicios públicos” (art. XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos del Hombre) y con mayor justificación en este caso dado la particular situación que se dió con la pandemia que se tradujo en la declaración del estado de emergencia pública en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social.

En efecto, la CSJN ha dicho que “diversas circunstancias del país -la medida naturaleza de cuyas necesidades es, en términos generales, una de las medidas del deber de contribuir que tienen quienes están obligados a pagar en él impuestos-, y aún dentro de las mismas circunstancias la diversa relación de determinadas especies de impuestos con el bienestar general que se ha de promover mediante tales instrumentos de gobierno para alcanzar los propósitos fundamentales enunciados en el Preámbulo de la Constitución Nacional, diversa relación que tanto puede obedecer a la clase de riqueza o actividad lucrativa gravada, cuanto a la vinculación directa o indirecta del contribuyente con el país donde la riqueza tiene su asiento o la ganancia es obtenida, pueden justificar que la determinación del límite varíe, en más o en menos” (Fallo Banco Hipotecario Franco Argentino contra Córdoba la Provincia, sobre inconstitucionalidad del impuesto de contribución territorial”, del 21 de mayo de 1948).

En esa línea se ha sostenido que “La capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Se lo podría definir como una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible” (Tarsitano, Alberto, “El principio constitucional de capacidad contributiva, Estudios de Derecho Tributario”, Ed. Depalma, Bs. As. , 1994, p. 303 y ss.).

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

Asimismo, cabe recordar que nuestro más Alto Tribunal expuso que: “La garantía de igualdad ante la ley radica en consagrar un trato igualitario a quienes se hallan en una razonable igualdad de circunstancias ... por lo que tal garantía no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes ... en tanto dichas distinciones no se formulen con criterios arbitrarios” (Fallos 313:1513). Así, “en materia de igualdad, el control de razonabilidad exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se le aplican similares cargas; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que le componen, y observar si se excluye a alguien que debería integrarla y recibir igual atención jurídica (Fallos: 338:1455)” (cfr CNACAF, Sala I, sentencia del 27 de septiembre de 2022, recaída en “Marcer, José Luis c/ EN-AFIP-Ley 27541 s/ amparo ley 16.986”).

Que no puede soslayarse que la ley 27.605 establece que para el cálculo del aporte debe tenerse en cuenta el valor de los activos al 18 de diciembre de 2020 (fecha de entrada en vigencia de dicha ley). Que de la lectura de las

normas aplicables al caso no se evidencia que se haga mención a la renta generada por los bienes que posea en el país o en el exterior, puesto que se trata de un aporte extraordinario y por única vez atento la emergencia decretada para afrontar las situaciones derivadas de la pandemia, que grava el patrimonio como exteriorización de riqueza y no la renta.

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

En el caso, del análisis efectuado no se vislumbra que las pruebas recabadas en autos resulte hábil para demostrar de forma precisa e inequívoca, la ausencia de una capacidad contributiva para afrontar el pago de sus obligaciones fiscales, ni el supuesto de confiscatoriedad, por lo que sólo cabe confirmar la determinación del aporte tal como surge del acto apelado.

III.- Por todo ello, voto por rechazar la excepción de litispendencia, costas en el orden causado y confirmar en acto en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Respecto de la excepción de litispendencia opuesta por el Sr. Padilla, adhiero a las consideraciones en el voto de la Dra. Gómez.

II. Por otro lado, en cuanto al fondo, adhiero al relato de los antecedentes efectuado por el Vocal Instructor, mas no a la decisión que allí se adopta.

Es que el principal agravio del Sr. Padilla en su recurso de apelación ante este Tribunal y también al contestar la vista de los ajustes en la instancia administrativa previamente sustanciada, radicó en que el juez administrativo no tuvo en cuenta la condición de los bienes que integran su patrimonio junto con su esposa, es decir, su tratamiento como bienes gananciales o propios. Alega, con razón, que la liquidación del aporte solidario determinada en la Resolución recurrida fue efectuada a partir de las declaraciones juradas presentadas en el impuesto sobre los bienes personales que se rigen, en lo que aquí interesa, por lo dispuesto en el art. 18, Título IV, de la ley 23.966.

Cabe recordar que dicha norma dispone que “En el caso de patrimonios pertenecientes a los componentes de la sociedad conyugal, corresponderá atribuir al marido además de los bienes propios, la totalidad de los que revisten el carácter de gananciales, excepto: a. Que se trate de bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria. b. Que exista separación judicial de bienes. c. Que la administración de todos los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial”.

Por su parte, el art. 2 del decreto 127/96, reglamentario de dicha ley, dispone que “A los fines del artículo 18 de la ley, corresponde atribuir a cada cónyuge la totalidad de sus bienes propios. Los bienes gananciales se atribuirán de acuerdo con lo establecido por la mencionada norma y, en el caso de separación judicial de los bienes, los mismos se imputarán de acuerdo con lo determinado por el respectivo fallo”.

Resulta claro así que, en este aspecto, la ley del impuesto sobre los bienes personales se aparta del régimen del

Código Civil en cuanto a la forma de determinación del carácter de los bienes de los cónyuges, del mismo modo que lo hacía la ley del impuesto a las ganancias en su art. 30 antes de la reforma por la ley 27.430 (BO 29/12/2017). Allí se disponía que los bienes de la sociedad conyugal debían atribuirse totalmente al marido, salvo que la mujer probara que los había generado con sus ingresos para lo cual debía rendir prueba fehaciente. Además, en el art. 28 de dicha ley, antes de la reforma, expresamente se preveía que en la liquidación de las rentas de la sociedad conyugal no regían las disposiciones del Código Civil sobre el carácter ganancial de los bienes.

Al reformarse el art. 29 en la ley 27.430 se dispuso un nuevo texto: “Corresponde atribuir a cada cónyuge, cualquiera sea el régimen patrimonial al que se someta a la sociedad conyugal, las ganancias provenientes de: a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio o industria). b) Bienes propios. c) Otros bienes, por la parte o proporción en que hubiere contribuido a su adquisición, o por el cincuenta por ciento (50%) cuando hubiere imposibilidad de determinarla”.

Con dicha disposición, no solamente se reconoció el trabajo y el aporte de ambos cónyuges a la sociedad en común, sino que también se armonizaron las normas fiscales con las normas del régimen de la sociedad conyugal de la legislación civil, en particular luego de la reforma sustancial que tuvo lugar en el año 2015.

En resumen, la ley 27.430 eliminó de la ley del impuesto a las ganancias las normas que trataban a la sociedad conyugal como una unidad económica basada en el género, promoviendo la búsqueda de la equidad entre los cónyuges.

Cierto es que a la misma vez no se reformó el art. 18 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, más ello no implica que sus disposiciones se deban aplicar al aporte solidario.

Primero, porque no hay en la ley 27.605 una norma idéntica a la del art. 28 de la ley del impuesto a las ganancias que obligue a apartarse del criterio general del Código Civil según el cual, por principio, corresponde atribuir a cada cónyuge los bienes propios y el 50% de los bienes gananciales.

Segundo, porque no hay en la ley 27.605, ni tampoco en su reglamentación, una remisión expresa a la ley del impuesto sobre los bienes personales sobre la forma de tratar los bienes de la sociedad conyugal. Si bien hay allí referencias a otros institutos, por ejemplo, sobre la valuación de los bienes (art. 2, inc. a), no hay mención en su texto al tratamiento de los bienes de la sociedad conyugal. Más aún, en dicha norma se aclara que el tratamiento de los bienes frente a ambos gravámenes es independiente y, por ende, puede ser diferente.

Esta falta de previsión legal, inclusive, es reconocida por el juez administrativo en los Considerandos de la Resolución recurrida.

En el caso, la liquidación fue practicada, como ya se dijo, a partir de las declaraciones juradas presentadas por el Sr. Padilla en el impuesto sobre los bienes personales en las que, tanto los inmuebles como el resto de sus activos, fueron declarados en general como 100% de su propiedad. Por su parte, la esposa del Sr. Padilla también presentó declaraciones juradas en el mismo gravamen, pero en ellas, en cumplimiento también del art. 18 de la ley 23.966, solamente declaró sus propios activos.

Decía el Profesor José Osvaldo Casas sobre esta forma de tributación en el impuesto sobre los bienes personales en “Tributación y Familia” (www.revistajuridicaonline.com) que “Desde nuestra perspectiva, en gravámenes de esta naturaleza, el trato más equitativo para la familia sería el de tomar en cuenta los esposos y, recogiendo el multiseccular régimen de gananciales (en nuestro derecho de orden público), asignar con ese criterio los bienes adquiridos durante el matrimonio por partes iguales a cada uno de ellos. Luego, habilitar la utilización de un mínimo no exento o mínimo no imponible a cada cónyuge y aplicar, en operaciones separadas, las alícuotas respectivas. También podría admitirse la deducción de las cargas de familia, de modo de tener en cuenta una más ajustada apreciación de la capacidad contributiva, exteriorizada en el plano objetivo por la riqueza, y en el subjetivo por la composición del núcleo familiar”.

Señalaba también, con avanzada perspectiva que “Igualmente sería del caso extender igual tratamiento cuando así lo requirieran los integrantes de uniones de hecho, particularmente cuando las mismas revistan carácter notorio y

estable”, criterio que tampoco recepta la ley del impuesto sobre los bienes personales a la fecha a pesar también de las modificaciones realizadas a la ley del impuesto a las ganancias luego de las reformas al Código Civil.

Por ello, ante la falta de norma legal expresa que sostenga el criterio adoptado en la liquidación, como ya se dijo, lo que es reconocido por el juez administrativo, y con arreglo al principio de legalidad que con especial énfasis rige en materia tributaria por mandato constitucional, no resulta posible extender el ámbito de aplicación de la ley 23.966 a un ámbito no previsto por la ley 27.605. Por ello, debió la fiscalización y en su caso el juez administrativo al evaluar las medidas de prueba ofrecidas por el Sr. Padilla (pericial contable), o como medida para mejor proveer, requerir la información y/o documentación necesaria para hacer la liquidación del aporte conforme al criterio de atribución patrimonial según la legislación civil y de ese modo liquidar en forma correcta la materia imponible en el aporte solidario, de corresponder.

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la Resolución recurrida, con costas.

Que en virtud del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1º) Rechazar la excepción de litispendencia planteada por el actor imponiendo las costas en el orden causado.

2º) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

3º) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 881.104 (Pesos ochocientos ochenta y un mil ciento cuatro) equivalente a 9,53 (nueve con 53/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 2.202.760 (Pesos dos millones doscientos dos mil setecientos sesenta) equivalente a 23,82 (veintitrés con 82/100)– Unidad de Medida Arancelaria –, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 22, 24, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, y la Acordada 5/26 (31/03/2026) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese. –

