



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

**Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación**

**Número:**

**Referencia:** SENTENCIA; EX-2024-80193523- -APN-SGAI#TFN; MAGDALENA MARIA WILLINER

---

**AUTOS Y VISTOS:**

El expediente N° EX-2024-80193523-APN-SGAI#TFN, caratulado: **“MAGDALENA MARIA WILLINER”**;

**Y CONSIDERANDO:**

**I.-** Que mediante RE-2024-80192881-APN-SGAI#TFN la parte actora interpone recurso de apelación por denegatoria de repetición contra la RESOL-2024-42-E-AFIP-DURRSF#SDGOPII, en los términos del artículo 81 y concordantes de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 y sus modificaciones, a fin de que este Tribunal ordene la restitución de la suma de pesos veintidós millones setecientos veintisiete mil cuatrocientos cuarenta y cuatro con cuarenta y tres centavos \$22.727.444,43, que se discriminan en la suma de pesos diez millones cuatrocientos setenta y un mil ochocientos noventa y tres con setenta y seis centavos (\$ 10.471.893,76) en concepto de capital por el Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia - Ley N° 27.605 (“ASE”, en adelante), período fiscal 2020; más la suma de pesos doce millones doscientos cincuenta y cinco mil quinientos cincuenta con sesenta y siete centavos (\$12.255.550,67) en concepto de intereses resarcitorios, fundada en la circunstancia de que la contribuyente no se encontraba alcanzada por el tributo.

En primer lugar, sostiene que el motivo que da origen al presente es que el Fisco Nacional consideró alcanzada a la actora por el ASE, ello en virtud de aseverar que los bienes aportados a un trust irrevocable por la suma de \$178.340.177,68 se encontraban gravados.

Así, detalla que Magdalena María Williner (“Williner” en adelante) prestó conformidad bajo protesto al ajuste de fiscalización, ingresando el 29 de junio de 2023 el pago del tributo más intereses resarcitorios, haciendo reserva de iniciar la acción de repetición.

Plantea la naturaleza impositiva del ASE y desarrolla dicha tesitura. Agrega que constituye una sobretasa extraordinaria del Impuesto sobre los Bienes Personales. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura.

Luego sostiene que la sanción de la ley 27.605 tiene su fundamento en los efectos económicos causados por la deficiente política sanitaria desempeñada por el Poder Ejecutivo Nacional, la que en modo alguno puede justificar creación de un nuevo impuesto para cubrir los daños económicos causados. Invoca jurisprudencia.

En cuanto al fondo del asunto, sostiene que Williner ha dejado de ser titular de los bienes sujeto de ajuste, toda vez que el derecho de dominio de los mismos se transfirió a la constitución del Fideicomiso (Trust) denominado “Fideicomiso Lala II”. Por consiguiente, no disponiendo de los bienes allí aportados -es decir, estos ya no le pertenecen-, no se encuentra alcanzada por el aporte solidario, en tanto sus bienes -los que sí le pertenecen y por los cuales tiene absoluto dominio y disponibilidad- no superan los \$200.000.000 fijados por la norma.

Sostiene la violación al principio de capacidad contributiva, amparado por la Carta Magna, indicando que donde no haya capacidad contributiva no puede existir un impuesto.

En contraposición al argumento Fiscal, sostiene que ni la ley ni su reglamentación distinguen entre trust revocables e irrevocables, por lo que no cabe desconocer la primacía de los principios constitucionales. Señalando que, los bienes cedidos irrevocablemente a un trust de naturaleza discrecional en el año 2019 no se encontraban alcanzados por la Ley N° 27.605, por lo que el valor de los bienes que componían su patrimonio a esa fecha no excedían la suma de doscientos millones de pesos (200.000.000), no debiendo por ello tributar el impuesto.

Manifiesta que, la contribuyente siguió el criterio de interpretación sostenido por la doctrina especializada y por el propio Organismo Fiscal en oportunidad de dictaminar si tenía o no competencia para gravar con el Impuesto a los Bienes Personales aquellos bienes aportados al trust de naturaleza irrevocable y discrecional.

Alega que, la interpretación de la normativa expuesta por la resolución es inconsistente con los principios de imposición establecidos en el art. 1° de la Ley de 27.605, el cual alcanza a las personas humanas y sucesiones indivisas según sus bienes existentes al 18/12/2020.

Afirma que, en la contratación se estableció que el trustee tiene facultades totalmente discrecionales sobre el capital y los ingresos que este genere. Puede disponer libremente de ellos, enajenarlos, cederlos, invertirlos, prestarlos, o crear nuevos fideicomisos. Ninguna de dichas facultades está controlada ni sujeta a consulta previa por parte de la actora. Señalando así, que hubo un desapoderamiento genuino sobre los bienes aportados.

Sostiene que, en esencia se declara imponible retroactivamente una capacidad contributiva pretérita. Cita el fallo dictado por esta Sala B en el expediente N° EX-2024-27686090-APN-SGAI#TFN, caratulado “LAGRUTTA CARLOS MARÍA S/ APELACIÓN”. E invocó lo resuelto por el Juzgado en lo Contencioso Administrativo Federal N° 8 de CABA en autos “VOLIJ, GABRIELA VERONICA c/ EN-AFIPLEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”, por cuanto expresamente declaró la inconstitucionalidad del art. 3 de la ley 27.605 y del art. 2, del dec. 42/2021

Apunta que, el ASE funciona retroactivamente atentando contra la seguridad jurídica. Afirma que el Estado no puede actuar de mala fe frente a los ciudadanos sometidos a su ordenamiento jurídico.

Manifiesta que, faltando el marco legal o constitucional adecuado para el funcionamiento de las leyes candado, no podría de ninguna manera recurrirse a ese dispositivo sin merma de garantías constitucionales básicas.

Destaca que, la resolución efectúa una errónea interpretación del antecedente de la Corte “Navarro Viola de Herrera Vegas, María c. Estado Nacional”, en tanto lo que allí realmente se dijo es que la falta de mención en la ley que los bienes debían permanecer en el patrimonio del contribuyente al momento de la sanción de la ley no

equivale a avalar que pueda gravarse una riqueza pasada con tal de que la ley expresamente lo prevea.

Plantea la violación a los principios de capacidad contributiva, reserva de ley, derecho de propiedad.

Indica que, no puede hablarse de ardid evasivo o elusión del pago conf. art. 9º de la ley 27.605, cuando el tributo en cuestión aun no había tenido vigencia.

Sostiene que, este Tribunal se encuentra plenamente facultado para declarar la inconstitucionalidad del tercer párrafo del art. 9º de la ley 27.605, en punto a lo preceptuado por el art. 8 de la CIDH. Subsidiariamente sostiene que el Tribunal puede declarar la inaplicabilidad del art. 3º de la ley 27.605 y art. 2º del decreto 42/2021 en el caso concreto traído a su conocimiento en tanto su aplicación conduce a un resultado injusto, debiendo dar prioridad al principio que veda la aplicación retroactiva de leyes tributarias, el principio de capacidad contributiva y el de reserva de la ley.

A su vez indica que el art. 185 de la ley 11.683 habilita a pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, si se limita a aplicar “la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”. Cita jurisprudencia de la CSJN en apoyo de su postura.

Finalmente, ofrece prueba documental, reserva la cuestión federal y solicita se devuelvan las sumas repetidas con costas.

**II.-** El Fisco Nacional a través del IF-2024-108693878-APN-DTD#JGM contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

En primer lugar, efectúa un análisis del recurso interpuesto por la parte actora en cuanto a la supuesta violación del principio de la capacidad contributiva, poniendo de manifiesto que no le corresponde a ese Excmo. Tribunal, juzgar sobre la validez de las leyes, sino aplicarlas, resultando dicha normativa legal y con fuerza obligatoria mientras no medie respecto de la misma una declaración jurisdiccional declarando su inaplicabilidad en el caso sometido a proceso.

Expone que, la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico.

Formula un *racconto* de la creación del ASE, y sostiene su legitimidad en tanto la situación de emergencia sanitaria y económica existente al momento de su sanción.

Afirma que, el artículo 3º establece que la base de determinación 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 -18/12/2020-.

Destaca que, la recurrente no acreditó ni en la instancia administrativa ni en la presente que el aporte pretendido resulte inconstitucional,

Indica que, al inicio de la fiscalización bajo la O.I N° 1.925.784, no se encontraba presentada ni la declaración jurada de Aporte Solidario y Extraordinario ni la declaración informativa pertinente en tanto la responsable consideró que lo establecido en el art 3 de la Ley 27.605 y 2 del decreto reglamentario, no le era aplicable a los

aportes que realizó a un trust de naturaleza irrevocable y discrecional constituido en 2019 a los fines sucesorios.

Así es que, la fiscalización estimó como alcanzados con el Aporte Solidario y Extraordinario dispuesto por la Ley N° 27.605 a los bienes transferidos por el aludido instrumento, independientemente de que el mismo posea carácter revocable o irrevocable, en coincidencia con el criterio sostenido 'por la Dirección Nacional de Impuestos en Dictamen de fecha 10/02/2021 (Dictamen IF-2021-12849643-APN-DNI-MEC), en donde se sostuvo que el artículo 3° de la citada norma legal no exceptúa de su marco de aplicación a los "trust irrevocables"

Sostiene que, erróneamente la actora transcribe lo dictaminado por el Organismo fiscal respecto a la imposibilidad de imponer al Settlor el carácter de contribuyente en la determinación e ingreso del Impuesto Sobre los Bienes Personales, cuando indica que no puede hacerse una comparación literal y analógica como si se tratara de tributos idénticos; remarca que, el ASE reviste una naturaleza de aporte, por única vez, no de impuesto periódico como lo es el impuesto sobre los bienes personales.

En punto a lo expuesto, transcribe el artículo 2° del Decreto N° 42/21, señalando que debían declararse como propios e incluirse en la base de determinación del aporte los bienes aportados a las estructuras allí previstas por un porcentaje equivalente al de su participación en estas.

Sostiene en cuanto a la irretroactividad alegada por la actora, que en ciertas ocasiones las normas tributarias buscan impedir maniobras de evasión fiscal, que pueden resultar de aplicación al período transcurrido entre el proyecto de modificación y la sanción de la ley, o desde su promulgación y hasta la fecha de entrada en vigencia. Su objetivo es evitar la acción deliberada de los contribuyentes cuando toman conocimiento acerca de un cambio en la legislación. Cita jurisprudencia.

En síntesis y en lo que toca a los aportes realizados a un trust, afirma que resulta evidente que la única condición fijada por ley a fin de que un aporte a tales estructuras conforme la base de determinación del ASE es que precisamente tales estructuras existan al entrar en vigencia la ley.

En efecto, continúa, en cuanto a la pretendida mención a un supuesto de confiscatoriedad, se ha señalado inveteradamente que, para que la confiscatoriedad exista, debe producirse una absorción por parte del Estado de una porción sustancial de la renta o el capital. Cita jurisprudencia.

Seguidamente, en torno al planteo de inconstitucionalidad de la Ley N° 27.605 sostiene la plena vigencia del art. 185 de la ley 11683, indicando que se encuentra vedada la declaración de inconstitucionalidad por parte del Tribunal Fiscal de la Nación. Cita jurisprudencia.

Finalmente sostiene que los intereses resarcitorios han sido correctamente reclamados e ingresados en tanto se encontraba incumplido el ingreso de la obligación en tiempo oportuno y en su justa medida, siendo la actora quien debe acreditar que no hubo mora inculpable.

Hace reserva la cuestión federal y solicita se rechace el recurso por retardo de repetición incoado, con costas.

**III.-** Que, en atención a que la recurrente no acompañó otro medio probatorio que la prueba documental que adjunta a su recurso, se dispone que la causa ha quedado conclusa para definitiva, debiendo resolver la misma con las constancias de autos. Ello así, mediante PV-2024-118919316-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "B" y luego pasan a sentencia.

**IV.-** Que, cabe reseñar que de las actuaciones administrativas acompañadas -informe final a fs. 280/291 obrante

en IF-2024-108689644-APN-DTD#JGM-, surge que ante la falta de presentación de la declaración jurada del ASE, y la falta de la declaración jurada informativa pertinente, se dio inicio a la auditoría bajo Orden de Intervención N° 1.925.784 relativa al mismo.

A esos efectos, se solicitó información a la contribuyente, quien mediante presentación digital, el 31/05/2021 manifiesta que no resulta ser sujeto del ASE, aporta copia del "F 1556 - DDJJ Informativa" de acuerdo al art. 10 RG 4930, en la cual exterioriza bienes en el país por \$123.381.542,34.- y en el exterior por \$58.823.187,14. Pone a disposición la documentación respaldatoria de los bienes informados y su valuación. Informa como donaciones realizadas en los 180 días anteriores al 18/12/2020, entregas de dinero efectuadas a sus hijos: Laurina Remonda CUIT: 27-23649665-7 \$ 700.000 Guillermo Remonda CUIT: 20-25001478-4 \$ 150.000 Gina Remonda CUIT: 23-26383372-4 u\$s 15.000. Expone además que los bienes que ha cedido irrevocablemente a un Trust de naturaleza discrecional en el año 2019, no se encuentran alcanzados por el impuesto creado por la ley 27.605, única interpretación posible del artículo 3 de la ley 27.605 y del artículo 2 del DR 42/2021. Por ese motivo, entiende que la documentación requerida no guarda relación con el impuesto objeto de esa fiscalización.

Posteriormente, el 04/06/2021 respondió otro requerimiento del área fiscalizadora, aportando copia del Acuerdo de Constitución del Fideicomiso (Trust) denominado Fideicomiso Lala II (The Lala II Trust) - conforme fs. 88/108 del cpo. Ppal-, y el 02/08/2021 en similar presentación acompañó traducción al idioma español de la referida documentación y papel de trabajo con detalle de los bienes y su valuación al 18/12/2020, junto con la documentación respaldatoria del valor asignado a los mismos (vide fs. 185/189).

La fiscalización continúa solicitando información respecto de la tenencia accionaria de Lala Corp Ltd y del Trust Lala II a fin de que se identifiquen los beneficiarios y el Protector. Luego de varios intercambios se informa que los beneficiarios son sus descendientes quienes no tienen conocimiento del Trust y que el Protector es Mirian Leonor Goldemberg. Con posterioridad, por pedido del Ente Fiscal, el Protector acompaña su designación y la valuación de los aportes al Trust al 12/12/2019.

Analizados los bienes en el exterior, señala que no existen objeciones que formular sobre el valor atribuido, a excepción de la no inclusión del Trust, sin el cual no resulta obligada a presentar la DJ del ASE.

Asimismo, analizado el contrato de fideicomiso surge que éste se realizó el 15/11/2019 en Bahamas, siendo fiduciante la contribuyente de autos, que ésta desea organizar una transmisión ordenada de parte de sus bienes a la siguiente generación de miembros de la familia; el acuerdo de constitución y las estipulaciones fiduciarias creadas bajo el mismo son irrevocables y el fiduciante no se reserva el derecho a modificar, cambiar, alterar o revocarlo; el patrimonio fideicomitido inicial son dólares cien (U\$S 100), y los bienes cedidos son cincuenta mil (50.000) acciones de LALA CORP LTD -constituida en la Mancomunidad de Bahamas en el año 2019-, cuyo valor a la fecha de cesión -12/12/2019- era de dólares dos millones ciento cincuenta y siete mil novecientos treinta y siete (U\$S 2.157.937) -según nota de valuación emitida por THE WINTERBOTHAM TRUST COMPANY LIMITED acompañada a presentación digital N° 202300146292 del 09/02/2023-; en el contrato no se designa Protector, ni beneficiarios (los beneficiarios son "Los descendientes de la Fiduciante y sus sucesores en grados más lejanos").

En fecha 13/06/2023, mediante Formulario 8600/1 N° 0250002023032986504, la fiscalización actuante puso a consideración el ajuste practicado a partir de considerar que los bienes aportados al trust irrevocable, por el monto de pesos Ciento setenta y ocho millones trescientos cuarenta mil ciento setenta y siete con 68/100 (\$ 178.340.177,68) se encuentran gravados en el ASE; conforme a ello valuó su patrimonio al 18/12/2020 en la suma de pesos trescientos sesenta millones quinientos cuarenta y cuatro mil ochocientos setenta y nueve con 12/100 (\$ 360.544.879,12), por lo que al exceder el límite legalmente fijado -\$ 200.000.000-, se la consideró

alcanzada por el aporte, debiendo ingresar pesos diez millones cuatrocientos setenta y un mil ochocientos noventa y tres con 76/100 (\$ 10.471.893,76) en concepto de capital. Es decir el Ente Fiscal luego de analizar la normativa pretende gravar con el ASE a la contribuyente en su calidad de settlor o fiduciante independientemente de que el Trust sea revocable o irrevocable.

Acompañada la documentación requerida y puesto a disposición el ajuste de fiscalización, la actora prestó conformidad bajo protesto y el 29/06/2023 ingresó el aporte más intereses resarcitorios, haciendo reserva de iniciar la presente acción.

Posteriormente, mediante escrito acompañado a la presentación digital del 18/01/2024 - solicitud N° 202400064307-, la actora interpuso -por apoderado-, reclamo administrativo de repetición, previsto en el artículo 81 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), por los montos y conceptos señalados más arriba.

**V.-** Que, reseñadas las actuaciones administrativas, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a la repetición intentada por la recurrente y que le fuera denegada por el Fisco Nacional en la resolución aquí apelada.

En principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sus-tentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. c/Universidad de Buenos Aires s/Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

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”*.

Por su parte, el Decreto reglamentario N° 42/2021 en su artículo 2°, dispone: *“A los fines de lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia N° 27.605, los sujetos deberán declarar como propios e incluir en la base de determinación del aporte, los bienes aportados a las estructuras allí previstas, por un porcentaje equivalente al de su participación en estas. A esos*

*efectos deberán considerarse las participaciones indirectas a que alude la norma legal, hasta el tercer grado, inclusive.”*

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

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

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

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

Ahora bien, 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).

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

En el caso de la Ley 27.605, que aquí nos ocupa, se advierte que el hecho imponible ha sido establecido en base a un criterio de manifestación directa de capacidad contributiva, disponiendo que cada persona contribuya en proporción a su potencial aptitud para hacerlo en virtud de la existencia de un determinado patrimonio, y siendo que la contribución será igual para todas las personas de igual capacidad contributiva. Cabe concluir entonces que la manifestación de capacidad contributiva escogida por el legislador para establecer el ASE es el capital, patrimonio o riqueza de la persona -aunque únicamente sobre los bienes-.

Entrando al análisis del caso de autos cabe señalar que la fiscalización consideró alcanzados con el Aporte Extraordinario y Solidario (ASE) dispuesto por la Ley 27.605, a los bienes que la recurrente había transferido al Fideicomiso Lala II (The Lala II Trust). En efecto, surge de la copia aportada oportunamente a la fiscalización y que obra agregada a las actuaciones administrativas aportadas por la representación fiscal, que la aquí actora suscribió un Acuerdo de Constitución de Fideicomiso (Trust) denominado Fideicomiso Lala II (The Lala II Trust), con fecha 15/11/2019, con un patrimonio inicial de U\$D 100 y que con posterioridad -el 12/12/2019- cedió 50.000 acciones de Lala Corp Ltd.

Cabe precisar que un trust es un contrato por el cual una persona, denominada Fiduciante/Originante/Settlor, transfiere la propiedad de ciertos bienes a otra, denominada Trustee/Fiduciario, quien los administrará como poseedor de la propiedad legal, en favor de los Beneficiarios, de acuerdo con las cláusulas del contrato, a quienes corresponderá la propiedad de los beneficios al cumplirse ciertas condiciones o plazos. Estos aportes, pueden hacerse en forma revocable (el aportante puede disolver la estructura y/o conservar el control sobre los bienes, no habiendo un desapoderamiento definitivo) o irrevocable (el desprendimiento es total).

Cabe destacar que en el Dictamen 9/2013, en un análisis teórico de la figura del Trust, el Organismo destaca como condiciones para su irrevocabilidad cuando se observe que: i) hubo un efectivo desapoderamiento de los bienes aportados, es decir, que no retornan al patrimonio del fiduciante; ii) el aportante no cuente con facultades decisorias de tal importancia que hagan interpretar que se constituyen en los efectivos titulares de los bienes del fondo -dirección indirecta-; y (iii) el aportante o beneficiarios no posean la calidad de protectores de los bienes o tengan algún tipo de injerencia en su administración. Ninguno de estos requisitos ha sido puesto en duda por el Organismo en autos.



Conforme surge de la propia resolución apelada en autos, el Fisco no controvierte la existencia ni el carácter del Trust constituido por la aquí recurrente en calidad de Fiduciante/Originante/Settlor, en el que actúa como Fiduciario The Wintervotham Trust Company Limited (vide página 18 del acto recurrido).

Por lo tanto, no se encuentra en discusión que en el caso de autos estamos en presencia de un Trust irrevocable. Ello así, cabe concluir que los bienes aportados al mismo por la aquí recurrente, a partir de su constitución, ya no eran de su propiedad al momento de la sanción de la Ley 27.605 y, por ende, no deben considerarse para la determinación de la base del Aporte Solidario.

Si bien el artículo 3 de la Ley 27.605 señala que la base se calculará incluyendo los aportes (entre otros) a trusts, sin efectuar una distinción entre los trusts denominados “revocables” de aquellos denominados “irrevocables”; por su parte el artículo 2 del Decreto reglamentario aclara que los sujetos deberán incluir los bienes aportados a las estructuras previstas en el artículo 3 de la ley, en el porcentaje equivalente al de su participación en aquellas. Esto último evidencia que no se refiere a un trust irrevocable, toda vez que en virtud de la naturaleza del referido instrumento y lo evidenciado en autos, no existe participación alguna por parte de la recurrente en aquél.

Cabe tener presente al interpretar una norma, que es necesario indagar la *ratio legis* y el espíritu de la misma, extremos que no deben ser obviados por posibles imperfecciones técnicas de la instrumentación legal, precisamente, para evitar la frustración de los objetivos del precepto legal (Fallos: 344:1539). Ello ya que no es el espíritu de la ley el que debe subordinarse a las palabras sino éstas a aquél, máxime cuando aquella “ratio” se vincula con principios constitucionales que siempre han de prevalecer en la interpretación de las leyes (Fallos: 323:212). La interpretación de la ley -como operación lógica jurídica-, consiste en verificar el sentido de la norma interpretada, de modo que se le dé pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional (Fallos: 312:111). En efecto, la primordial regla de interpretación es la que tiende a la armonización de los preceptos legales con los principios y garantías de la Constitución Nacional (Fallos: 312:615).

En efecto, al ser irrevocable el trust analizado en autos, es decir que no puede ser revocado por la aportante, no habiéndose reservado ésta facultades decisorias sobre la dirección de los bienes ni su administración; los bienes aportados oportunamente dejaron de ser propiedad de la aquí recurrente y, por ende, no pueden ser gravados en su cabeza. Tal como señala el Máximo Tribunal, la premisa de tal conclusión está constituida, obviamente, por la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva como indispensable requisito de validez de todo gravamen (Fallos: 312:2467). La capacidad contributiva se erige, así, como un recaudo de validez constitucional de todos los tributos que pretendan recaudar los estados nacional, provinciales y municipales (arg. doct. Fallos: 207:270; 312:2467 y causa CSJ 1328/2011 (47-M)/CS1 “Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI”, del 19 de marzo de 2014).

Por último, cabe analizar los dichos del juez administrativo en relación a que *“vale señalar que en ciertas ocasiones las normas tributarias buscan impedir maniobras de evasión fiscal, que pueden resultar de aplicación al período transcurrido entre el proyecto de modificación y la sanción de la ley, o desde su promulgación y hasta la fecha de entrada en vigencia. Su objetivo es evitar la acción deliberada de los contribuyentes que cuando toman conocimiento acerca de un cambio en la legislación, desarrollan maniobras para sustraerse de la imposición para disminuirla en la mayor medida posible. Ejemplo de ello es lo normado en el último párrafo del artículo 9 de la Ley N° 27.605 (período de sospecha)”* y en cuanto agrega *“no existe retroactividad ya que la norma por la cual se crea el aporte establece el hecho imponible, que da nacimiento a la obligación se perfecciona el mismo día que su entrada en vigencia y la base son los bienes existentes y valuados a dicha fecha,*

*permitiendo -vía presunción legal- la verdadera determinación de la base ante la presencia de maniobras elusivas o evasivas”.*

Respecto de ello, tal como se expresó más arriba, el desprendimiento de los bienes por parte de la aquí recurrente fue con anterioridad a la entrada en vigencia de la norma, incluso con anterioridad al “período de sospecha” y más aún previo a que hayan existido las circunstancias que motivaron el dictado de la norma, no evidenciándose en autos que el acto se haya celebrado con el fin de eludir o evadir el pago del tributo.

En base a lo expuesto previamente, en tanto no se verifica el hecho imponible al momento de la entrada en vigencia de la ley del ASE, corresponde revocar la resolución apelada y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición solicitada, con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa “Dálmene Siderca S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte.Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental. Las costas se imponen por su orden en atención a las particulares características del caso de autos y la complejidad de la cuestión analizada.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición solicitada, con más los intereses desde la fecha de interposición del respectivo reclamo administrativo, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el Banco Central de la República Argentina de acuerdo con lo dispuesto en la doctrina plenaria establecida por este Tribunal en la causa “Dálmene Siderca S.A.I.C.” del 27/12/93 (Expte. Nº 6.031-I), que resulta de acatamiento obligatorio en virtud de lo establecido por el art. 151 de la ley procedimental. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.