



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 “LAGRUTTA CARLOS MARÍA S/ APELACIÓN”; EX-2024-27686090- -APN-SGAI#TFN

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° EX-2024-27686090-APN-SGAI#TFN, caratulado: “**LAGRUTTA CARLOS MARÍA S/ APELACIÓN**”;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2024-27684270-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 13/2024 dictada, en fecha 23/02/2024, por el Sr. Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Santa Fe de la A.F.I.P.-D.G.I., en virtud de la cual se dispuso determinar de oficio la obligación del recurrente frente al Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia (“ASE”) del período fiscal 2020, más intereses, reservándose el derecho de aplicar sanciones en coherencia con el art. 20 del Régimen Penal Tributario.

En un primer lugar, indica que el ASE no es un aporte, no es solidario y no está dirigido a financiar los efectos de la pandemia, plantea su inconstitucionalidad en su carácter de confiscatorio, retroactivo e irrazonable, indica que constituye una exacción de riqueza en cabeza de los contribuyentes la cual debe armonizarse con las normas y principios constitucionales tributarios con el fin de limitar los abusos sobre el derecho de propiedad de las personas.

Manifiesta que el ASE tiene carácter tributario y efectúa una enumeración de motivos que a su entender así lo califica y cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

A su vez, sostiene que el ASE funciona como una sobretasa extraordinaria sobre el Impuesto sobre los Bienes Personales, y señala que incluso resulta más gravoso en tanto alcanza a todos los bienes; no consagra exclusiones ni exenciones.

Esgrime que no se observa la categoría de "aporte solidario", en el art. 4 de la Constitución Nacional determinando su inexistente individualidad debiendo ser asimilada a la de impuesto.

En cuanto al fondo del asunto, sostiene que el ajuste nace en la pretensión del Fisco de cobrar un impuesto sobre bienes respecto de los cuales el actor no es propietario, declarando imponible en forma retroactiva una capacidad contributiva pretérita, resultando a todas luces inconstitucional.

Explica que el 20/11/2020, efectuó una donación de Acciones de Rafaela Alimentos S.A., a sus hijos de la nuda propiedad de su participación en dicha firma, dejando así de ser titular de las mismas.

A los fines de rebatir los argumentos del Fisco, donde sostiene que conforme el art. 215 de la ley de sociedades, la cesión de derechos surte efectos a partir del 22/01/2021, en tanto fue autorizada por el Directorio con posterioridad al nacimiento del hecho imponible, indica que la resolución confunde propietario de las acciones con la condición de accionista. Así, informa que en primer lugar mediante Asamblea Ordinaria y Extraordinaria N° 101 de fecha 28/02/2020 se aprobó la transferencia de acciones, luego en fecha 20/11/2020 se suscribió la escritura de donación de acciones de Rafaela Alimentos S.A. pertenecientes al contribuyente en favor de sus hijos, el mismo 20/11/2020 se dio cumplimiento con la R.G. N° 3293 informando a la AFIP la operación de transferencia de acciones societarias. Finalmente, mediante Acta de Directorio n° 661 de Rafaela Alimentos S.A. de fecha 22/01/2021 se tuvo presente la donación y se registró.

Pone de resalto que, el acto entre donante y donatario transfiere la propiedad de las acciones desde el mismo momento en que la donación se formalizó y desde aquel instante en que se suscribió el contrato comenzó a surtir efectos entre las partes. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura.

En consecuencia, señala que resulta errónea la resolución por considerar al contribuyente como titular de las acciones que había transferido a sus hijos, siendo por lo demás contradictoria en tanto en la página 21 indica que *“la transmisión del título sin la correspondiente inscripción no transfiere los derechos derivados del status societario...”*.

Agrega que el Fisco confunde la transferencia con un mero requisito formal de publicidad. Trae a colación el Dictamen DAT N° 77/96 del 24/07/1996 que dispuso que en el Impuesto sobre los Bienes Personales (del cual el ASE toma como referencia a los fines de establecer la base imponible), en caso de donación de acciones con reserva de usufructo, el responsable de tributar el impuesto es el nudo propietario. Por lo tanto, sostiene que no interesa en modo alguno que facultades se haya reservado el usufructuario por cuanto la ley obliga al nudo propietario a declarar la titularidad de esas acciones.

Afirma que, el traspaso generacional normalmente no se da un día para el otro, sino que requiere de un razonable tiempo de adaptación, que implica que los progenitores a pesar de estar desvinculados formalmente de sus tenencias accionarias, igualmente siguen atendiendo los negocios atento su experiencia, contacto con clientes y proveedores, organismos públicos, etc.

Indica que, en ningún momento el juez administrativo cuestionó la legitimidad de la donación, ni mucho menos sugirió o probó que haya recurrido a formas o estructuras manifiestamente inadecuadas para llevar adelante el negocio jurídico, por el contrario, es justamente la donación el medio legal que el ordenamiento prevé para instrumentar el anticipo de herencia.

Asevera que, la donación efectuada constituye el ejercicio del derecho a disponer de la propiedad, con debido cumplimiento de las formas y estructuras jurídicas a disposición. No pudiendo configurar una conducta ardida o elusiva tendiente a evitar el pago de un tributo que aun no se había creado a la época de la donación.

Cita jurisprudencia de esta Sala. Argumenta que, el hecho imponible no se ha verificado al momento de realizar la

actora la donación a favor de sus hijos, en tanto en ese momento la Ley 27.605 no había sido sancionada ni publicada.

Plantea la inconstitucionalidad de la retroactividad del impuesto con respecto al tercer párrafo del artículo 9 de la ley 27605, en violación a los artículos 17, 18 de la Constitución Nacional y el artículo 7 del Código Civil y Comercial de la Nación, cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura. Hace un breve racconto de la jurisprudencia de la Corte en esa materia y sostiene su aplicación al presente.

Resalta que, no puede hablarse de ardid evasivo o elusión del pago cuando el tributo en cuestión aún no ha tenido vigencia, de lo contrario se violaría el principio de legalidad.

Sostiene que, la aparente “imposibilidad” de declarar la inconstitucionalidad de las leyes por parte del Tribunal Fiscal de la Nación resulta tácitamente derogada a tenor del art. 75, inciso 22, párrafo primero de la Constitución Nacional en tanto, la Corte señaló que la Comisión Interamericana en el caso “Almonacid” (serie C n° 154, 26/09/06), determinó que es obligación de los jueces y tribunales internos realizar el debido control de convencionalidad, esto es velar para que las disposiciones de la CADH no se vean afectadas en su aplicación por normas internas contrarias a su objetivo y fin. Indicando que, en consecuencia, el Tribunal se encuentra plenamente facultado para declarar la inconstitucionalidad del tercer párrafo del art. 9° de la ley 27.605, el cual contiene una presunción con un grosero supuesto de retroactividad.

En adición, esgrime que también puede declarar la inaplicabilidad del tercer párrafo del art. 9° de la ley 27.605, 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.

Finalmente, sobre este punto sostiene que puede declararse la inconstitucionalidad aplicando la jurisprudencia de la Corte.

Por último, cita jurisprudencia en apoyo de su postura, ofrece prueba, reserva la cuestión federal y solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Que mediante IF-2024-49285053-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

En primer lugar, el representante fiscal hace una breve reseña de la ley N° 27.605. En relación con los alegados planteos de inconstitucionalidad, recuerda el valladar que representa el artículo 185 de la ley de rito fiscal.

Indica que la crisis queda de manifiesto con las declaraciones de la Organización Mundial de la Salud y, los debates parlamentarios de la sanción de la ley 27.541. Señala que tanto la pandemia del Covid-19 como el ASPO (Aislamiento Social Preventivo Obligatorio), han traído importantes consecuencias a nivel económico y social impactando principalmente sobre el sector productivo del país y sobre los sectores más vulnerables de la sociedad, agravando la situación de emergencia en la que ya se encontraba nuestro país.

Seguidamente, destaca que al aporte bajo estudio se le ha dado el carácter de “solidario”, pues se estableció con el fin primordial de morigerar los efectos adversos que trajo aparejada la pandemia del Covid 19.

Se apoya en el principio constitucional del “bien común”, cita los arts. 75 inc. 2, 8, 19 y 22, la Declaración Universal de Derechos Humanos. Cita doctrina y jurisprudencia.

Contra el argumento que sostiene la lesión al derecho de propiedad (artículo 17 CN) y en relación con el planteo en torno a la situación del actor con otras cargas públicas de carácter pecuniario, alega –de conformidad con el artículo 28 de la CN–, la inexistencia de derechos absolutos en nuestro sistema constitucional. Cita jurisprudencia.

En punto a ello, afirma que no existe afectación a garantías constitucionales, sino una reglamentación u ordenación del ejercicio de derechos en los términos del artículo 28 CN, pues no existe un derecho adquirido a que no se altere el régimen normativo del país.

Pone de relieve que la potestad del Estado para regular los derechos de los particulares –esto es el llamado poder de policía–, surge expresamente del artículo 14 de la Constitución Nacional. Cita jurisprudencia.

Esgrime que la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la última ratio del orden jurídico. Afirma que el Aporte Solidario y Extraordinario se ajusta a los principios constitucionales en materia de tributación.

En respuesta al agravio en torno de la confiscatoriedad, manifiesta que toda la prueba rendida u ofrecida por la parte actora no alcanza para demostrar que el régimen impugnado es inconstitucional, atento la cuantía y el volumen de su patrimonio, y su ineficacia al momento de demostrar adecuadamente que ello le producirá un daño irreparable (cosa que ni siquiera ha invocado). A su vez, resalta que el Aporte Solidario se estructura sobre la base de los activos del contribuyente, independientemente de la rentabilidad. Cita jurisprudencia.

Sobre la aplicabilidad de la prohibición contenida en el artículo 185 de la Ley N° 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) destaca que si bien el contribuyente alega la afectación de principios constitucionales (tales como el de no confiscatoriedad, el derecho de propiedad, etc.), no logra probar en modo alguno cómo es que éstos resultarían violentados en el caso concreto de autos, por lo que –dice– su planteo –además de improcedente– deviene abstracto. Cita jurisprudencia.

En cuanto los agravios esgrimidos respecto a la retroactividad de la Ley de Aporte, resalta que nuestro Máximo Tribunal reconoció la constitucionalidad de la retroactividad. Cita doctrina.

A su vez, esgrime la validez de las *leyes candado* en tanto la retroactividad se sustenta en la clausura de maniobras elusivas facilitadas por los tiempos legislativos insumidos en la sanción de la ley en debate.

Sostiene que en este caso las donaciones a sus hijos, que dejaron a la aquí recurrente por debajo del mínimo alcanzado, se efectivizaron en momentos en que la noticia sobre el trámite legislativo para la sanción del Aporte, que se concretara poco después con la sanción de la Ley N° 27.605 se encontraba largamente difundida – cita artículos de diarios –, lo que legitima la aplicación de la norma legal a su respecto. Es de destacar que el Proyecto de Ley ingresó en Diputados con fecha 28/8/20, para tratar la creación del aporte solidario y extraordinario, tal como resultó sancionado, contemplaba gravar a las personas que al 31 de diciembre de 2019 hayan declarado un patrimonio superior a los \$200 millones.

Resalta que nuestro Máximo Tribunal declaró 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.

Luego, en relación con el fallo “Arena Laura Cristina”, traído a colación por el recurrente, indica que el marco fáctico es diverso. Agregando que dicho pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación no ha adquirido

firmeza, producto del recurso de apelación interpuesto por la Administración Tributaria.

Con respecto a los intereses resarcitorios manifiesta que no ha habido agravio en torno a los mismos correspondiendo su confirmación. Cita jurisprudencia.

Acompaña los antecedentes administrativos, 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 en atención al estado de la causa, toda vez que no existen medios probatorios a producir, a través de la PV-2024-66959360-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "B". Finalmente, mediante IF-2024-72258497-APN-VOCV#TFN se llaman los autos para sentencia.

IV.- Que del análisis de las actuaciones administrativas y del Informe final obrante a fs. 244/250 del RE-2024-48905155-APN-DTD%JGM, se observa que se remitió al recurrente F 8.000/1 y F 8600/1 en fecha 23/11/2021, requiriendo información para hacerse de la documentación necesaria para verificar los datos de la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales período fiscal 2020 y determinar la correspondencia de la realización del aporte solidario y extraordinario período fiscal 2020.

En fecha 22/01/2021 el contribuyente aporta la documentación requerida -conf. fs. 16 a 134 del cpo. ppal.- y del análisis de la documental aportada y las consultas efectuadas, se observó que el Sr. Lagrutta Carlos María no procedió a la presentación de la declaración jurada del aporte por considerarse exento del pago del mismo, según lo establecido por el art. 2 inciso b) segundo párrafo ley 27.605.

De la declaración jurada F. 1556 se verifica que al 18/12/2020 la valuación total de bienes declarados por el verificado asciende a un total de \$177.928.868,34.

Se destaca que la variación verificada respecto de la declaración jurada de 2019 de la del 2020, radica en su participación en Rafaela Alimentos S.A. del 33.33% al 0% en fecha 18/12/2020. Respecto a esta variación el contribuyente aporta escritura de donación de acciones de Rafaela Alimentos S.A., celebrada en fecha 20/11/2020 a través de la cual dona a sus tres hijos la nuda propiedad de su participación accionaria en la firma Rafaela Alimentos. Se analizaron los libros de registro de acciones de la firma y se corroboró que se encuentra anotada la nueva composición accionaria de la firma.

En base a la fecha de la donación se notifica al verificado la ampliación de la fiscalización en fecha 11/02/2022.

Se confeccionaron papeles de trabajo con el detalle de bienes radicados en el país y en el exterior.

Respecto a la donación, se aportó copia de la escritura de fecha 20/11/2020 de donde surge que se reserva para el Sr. Lagrutta el usufructo vitalicio sobre las mismas, que abarca los derechos de percepción de dividendos, derechos a voto y cualquier otro beneficio que provenga de estas acciones (conf. fs. 44/47 del cpo. Ppal.)

En fecha 14/06/2022 se puso a consideración del contribuyente el aporte determinado, quien lo rechazó mediante presentación digital por lo que no se conformaron los ajustes propuestos, dando lugar con posterioridad a la determinación de oficio apelada en autos.

V.- Que, reseñadas las actuaciones administrativas, corresponde adentrarnos en las particularidades de la causa,

por lo que conviene resumir, en su parte pertinente los hechos acontecidos que no se encuentran controvertidos por las partes, a saber:

1. El recurrente omitió la presentación de la declaración jurada del aporte por considerarse exento del pago del mismo, según lo establecido por el art. 2 inciso b) segundo párrafo ley 27.605.
2. El organismo administrador inicia un procedimiento de verificación, observando una variación patrimonial del Sr. Carlos María Lagrutta en la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales para el período fiscal 2020, respecto del período fiscal 2019, que radica en una diferencia -disminución- en su participación accionaria en la firma Rafaela Alimentos S.A. del 33% al 0%.
3. El recurrente aporta escritura pública de donación de acciones de la firma reseñada, efectuada en fecha 20/11/2020 a favor de sus herederos forzosos, transfiriendo la nuda propiedad a los mismos y haciendo reserva de usufructo vitalicio. Esto es, dentro de los 180 días anteriores a la entrada en vigencia de la norma.
4. No contabilizando los bienes objeto de donación, a la fecha que entra en vigencia el ASE -18/12/2020-, los bienes existentes del recurrente a esa fecha no alcanzaban el monto previsto en el art. 2º de la norma.
5. A fin de considerar al contribuyente de autos alcanzado con el ASE, el Fisco Nacional aplica la presunción prevista en el art. 9º de la norma, e incorpora dicha participación como parte del patrimonio.

VI.- Que, 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 sustentar 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 Macchaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

VII.- Que, corresponde a este Tribunal resolver si se ajusta a derecho la determinación de oficio efectuada por el Fisco Nacional referente al aporte solidario extraordinario, con sustento en el art. 9º de la ley 27.605.

A fin de evaluar si en el caso particular el recurrente se encontraba alcanzado por el aporte, corresponde analizar las particularidades de la norma que estableció el ASE, puesta en crisis.

En ese sentido, la ley 27.605 en su art. 1º crea, con carácter de emergencia y por única vez, un aporte extraordinario, obligatorio, que recaerá sobre las personas mencionadas en el artículo 2º, 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.

Por su parte, el tercer párrafo del art. 9º dispone “Cuando las variaciones operadas en los bienes sujetos al aporte, durante los ciento ochenta (180) días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago, la Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer que aquellos se computen a los efectos de su determinación”.

Conforme el art. 10º de la norma, comenzará a regir desde el día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina; la que tuvo lugar el 18/12/2020.

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

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

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

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

El destino de los fondos recaudados no desvirtúa la naturaleza tributaria de la obligación pecuniaria creada por la Ley 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).

IX.- Que, señalado lo anterior, y a efectos de desentrañar si la pretensión fiscal se ajusta a derecho, cabe poner en claro que el hecho imponible previsto en la norma, en su aspecto temporal se define en relación a los bienes existentes al 18/12/2020 en cabeza de los sujetos alcanzados.

En efecto, tal como ha señalado esta Sala in re “**FERNANDO ALFONSO REYNA s/Recurso de Apelación**” del 5 de junio de 2024 “cabe tener presente que el artículo 2 de la ley 27.605 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". Ello así, atento lo dispuesto en la norma aquí transcrita, mas allá del tratamiento que en aquél impuesto se le da a los bienes que aquí se tratan, los bienes deben ser considerados dentro de la base para el cálculo del ASE del contribuyente en función de su titularidad".

En el caso particular, en virtud de lo dispuesto en la escritura pública acompañada en autos, más allá de la reserva de usufructo, la titularidad de las acciones -nuda propiedad- la ostentan los hijos del aquí recurrente, por lo que dichos bienes no integran la base imponible del tributo del contribuyente de autos.

Ahora bien, el Fisco Nacional por aplicación del art. 9 ya reseñado, que establece la cláusula antiabuso para alcanzar determinadas variaciones patrimoniales efectuadas con "ardid evasivo" o con el destino de eludir el tributo, pretende incorporar dichos bienes en su base imponible y así alcanzarlo con el gravamen.

En este sentido, considerando que se trata de un impuesto instantáneo, no podría alcanzar -tal como lo pretende el Fisco Nacional- a bienes que no se encuentran en el patrimonio del contribuyente al momento de la entrada en vigencia de la ley, sin afectar principios fundamentales como el de legalidad, irretroactividad, certeza, y capacidad contributiva.

Cabe señalar que los bienes de la recurrente al momento de la generación del hecho imponible (18/12/2020) de no ser por la incorporación por parte del Fisco Nacional de la participación societaria que ya no formaba parte de su patrimonio, no resultarían alcanzados por el ASE, es decir que en el caso particular, sólo con la aplicación de la presunción establecida en el art. 9° se llegaría a su gravabilidad, y en definitiva, la aplicación de dicha norma es lo que trae controversia entre las partes.

Ahora bien, sin emitir un pronunciamiento respecto a la constitucionalidad del art. 9° de la ley 27.605, la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas no impide que pueda analizar la cuestión y formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes en el caso (CNCAF, Sala II, in re "Tagliaferro Susana Norma", sentencia del 25/02/2022).

La ley que estableció el ASE no extiende el hecho imponible a los bienes existentes a los 180 días anteriores a la entrada en vigencia de la norma, sino que dispone una presunción que faculta al Fisco a incluir las variaciones patrimoniales operadas en los 180 días anteriores a la entrada en vigencia de la ley en la determinación del ASE; pero para ello debería el Organismo al menos argumentar las razones que fundamentan tal consideración, ya que la norma no alcanza a toda variación patrimonial sino sólo a aquellas que "*hicieran presumir, salvo prueba en contrario, una operación que configure un ardid evasivo o esté destinada a eludir su pago*", lo cual debe ser sustentado por el Fisco, circunstancia que no acontece en autos, desde que el organismo fiscal no ha logrado derribar la legitimidad de la donación a los herederos forzosos, ni demuestra que se hayan utilizado formas inadecuadas o que la operación estuviera destinada a eludir el aporte que, a la fecha de la donación, todavía no se encontraba vigente.

La única objeción del fisco sobre la legitimidad de la donación efectuada, ha sido la de la reserva de usufructo vitalicio, que constituye una práctica normal y habitual en las empresas familiares. A su vez, sostuvo que la donación no se encontraba perfeccionada a la fecha de la entrada en vigencia del ASE, no obstante la operación

quedó perfeccionada en fecha 20/11/2020 con la celebración de la donación a través de escritura pública, habiendo sido firmada por todas las partes en la misma fecha ante escribano público.

En el caso particular, más allá de la previsión legal de sospecha establecida en la norma, al momento del desapoderamiento de la participación por parte del contribuyente de autos de su patrimonio, no existía la ley que establecía el ASE, ni las condiciones de gravabilidad del mismo, por lo que mal pudo tener en miras el contribuyente la evasión o elusión de una norma que todavía no existía.

A mayor abundamiento, el contribuyente de autos al momento de realizar la donación o adelanto de herencia a sus herederos no conocía la norma legal. En efecto, la donación efectuada podría o no haberlo colocado por debajo del monto mínimo establecido en la norma, o incluso podría no haberse aprobado dicha ley, o haberse aprobado en otras condiciones, por lo que difícilmente podría aplicarse dicha presunción de una norma que no se encontraba vigente.

La aplicación de la presunción de sospecha, a los fines de determinar un “ardid evasivo” en los términos formulados en el art. 9º, debe venir aparejada de una comprobación en el caso concreto de la utilización de formas o figuras manifiestamente inadecuadas para la concreción de los negocios jurídicos celebrados.

En el caso, puede verse con meridiana claridad que la *intentio facti* y la *intentio juris* del acto celebrado -esto es, la donación efectuada a los herederos forzosos- confluyen con total armonía. Constituyendo esta, una práctica habitual en la administración patrimonial y el desarrollo de la vida de una empresa familiar.

Por su parte, el Fisco Nacional, en ningún momento logra probar que la donación efectuada haya sido defectuosa, tanto extrínseca como intrínsecamente, ni que la misma haya sido simulada con el propósito de perpetrar una maniobra de evasión, a resultas de un quebrantamiento de la normativa vigente al momento de dicho acto.

En ese sentido, es importante resaltar el acta de asamblea ordinaria y extraordinaria para el tratamiento de la distribución de dividendos y de transferencia de acciones, celebrada el 28 de febrero de 2020, de donde surge en el punto tres la conveniencia de definir el traspaso del paquete accionario a la cuarta generación, tratándose de una empresa familiar. Señala la importancia de la reorganización societaria familiar y reconoce el esfuerzo motivación y compromiso de los hijos que desde hace algunos años trabajan en la empresa.

Así, el traspaso accionario dentro del grupo familiar estuvo en miras mucho antes de la entrada en vigencia de la norma e incluso del período de sospecha, no evidenciándose en autos que el acto se haya celebrado con el fin de eludir el pago del tributo.

En base a lo expuesto previamente, resulta correcto concluir en estas actuaciones, que no corresponde el ajuste efectuado al recurrente, en tanto no se verifica el hecho imponible al momento de la entrada en vigencia de la ley del ASE.

Por ello, **SE RESUELVE:**

Revocar el acto apelado, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.

