



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: SENTENCIA - Expediente Electrónico EX-2023-150110674- -APN-SGAI#TFN "WAINGARTEN BERNARDO"

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-2023-150110674-APN-SGAI#TFN caratulado "WAINGARTEN BERNARDO s/recurso de apelación".

El Dr. Martín dijo:

I.- Que por RE-2023-150044472-APN-SGAI#TFN Bernardo Waingarten interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 123/2023 (DV MRRI) de fecha 23 de noviembre de 2023 dictada por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP-DGI, por la cual se impugnaron sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales por los períodos fiscales 2016 y 2017 y se determinó su obligación tributaria con más intereses resarcitorios, dejando en suspenso la eventual aplicación de sanciones en los términos del art. 20 del Régimen Penal Tributario.

Expone que con fecha 31/12/2015 celebró, bajo las leyes de Nueva Zelanda, un contrato con ACE International Trust (NZ) Limited para la constitución de un fideicomiso irrevocable y discrecional denominado "The Power Bar Trust" en el cual se constituyó como Fiduciante (Settlor) y ACE International Trust (NZ) Limited como Fiduciario (Trustee).

Indica que destinó como aportes al Trust, parte de los bienes declarados bajo el Régimen de Sinceramiento Fiscal de la ley N° 27.260 y que todos esos aportes fueron realizados antes del 31/12/2016.

Señala que el objetivo perseguido al constituir el Trust fue el de separar parte de su patrimonio con el objeto de salvaguardarlo en beneficio de las generaciones futuras de su familia, para protegerlo contra los avatares económicos que pudiera sufrir y garantizar que dicho patrimonio sea utilizado exclusivamente con el fin deseado.

Destaca que informó a la AFIP sobre la existencia del Trust y también los aportes efectuados según el régimen de información establecido por la Resolución General (AFIP) N° 3312/2012 y advierte que en su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2016, dentro del ítem "Otros Conceptos que no justifican

erogaciones y/o aumentos patrimoniales”, declaró el importe destinado a la “constitución trust en el exterior”.

Opone la nulidad de la resolución apelada al entender que la misma carece de una motivación seria y suficiente al presentar vicios graves y manifiestos que afectan el debido proceso adjetivo al no haberse tenido en consideración sus argumentos y la prueba aportada, lo que hace que la misma sea arbitraria e irrazonable.

Aduce que las facultades para determinar y reclamar el pago del Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2016 se encontraban prescriptas ya que por aplicación de las normas pertinentes de la ley de procedimiento fiscal la prescripción comenzó a correr el 01/01/2018 con vencimiento el 01/01/2023, sin que sea de aplicación el supuesto de suspensión previsto en el art. 17 de la Ley N° 27.562 (B.O. Del 26/08/2020) en razón de no haber adherido a dicho régimen.

Explica que durante la inspección informó que la cuenta 50018455 – TRUSTEES IN THE POWER BAR TRUST TIN IF 126 – 158 – 178 de Nueva Zelanda no le pertenecía ni era de su titularidad debido a la constitución del Trust mencionado, al cual transfirió en diferentes momentos bienes y activos, que dejaron de pertenecer de manera definitiva e irreversible a su patrimonio.

Menciona la documentación acompañada en respaldo de sus afirmaciones y manifiesta que el ente fiscal concluyó que el fideicomiso se encuentra alcanzado por el Impuesto sobre los Bienes Personales con fundamento en que el contrato contiene disposiciones que revelan revocabilidad a favor del fiduciante, al no encontrarse probado el efectivo desapoderamiento de los bienes, en razón de que el carácter de Fiduciante y Protector hace que mantenga injerencia en la administración y disposición de los bienes, y en la designación del Fiduciario.

Insiste en que se desapoderó de los bienes aportados al Trust desde el momento de su transferencia a ACE International Trust (NZ) Limited (Trustee/Fiduciario), sin que puedan, bajo ningún concepto, retornar a su patrimonio, dado que el Trust es irrevocable. Asegura que no tiene injerencia en la administración y disposición sobre los bienes del Trust, al ser dichas facultades exclusivas del Trustee (Fiduciario) y, además, en su rol de Persona Excluida, nunca podría beneficiarse de dicha administración y disposición. Agrega que en ratificación de lo expuesto, aportó una nota emitida por el Trustee.

Puntualiza que el hecho de que, en el marco del “Intercambio automático de información relativo a cuentas financieras” según la Resolución General (AFIP) N°4056-E/2017, se haya informado que estaba “vinculado” a la cuenta *“TRUSTEES IN THE POWER BAR TRUST Nro. 50018455 – País Nueva Zelanda – Saldo USD 43.844.070,00 (...) en el ejercicio finalizado al 31/12/2017”* no significa que sea el titular y/o que tenga control de aquélla, sino que solo tiene el carácter de fiduciante y protector del Trust, lo cual no implica que posea el control sobre el Trust ni sobre sus bienes, como pretende sugerir la AFIP, sin ningún fundamento ni soporte.

Advierte que la revocabilidad o irrevocabilidad del Trust tiene que ver con la existencia o no de la posibilidad de que el Settlor (Fiduciante) pueda, de manera discrecional, recuperar la titularidad de los bienes transferidos al Trust, mientras que en el caso esa posibilidad no existe, ya que conforme surge del acuerdo de constitución, el Trust fue constituido como irrevocable -cláusula 22 del acuerdo de constitución- y, por ende es una Persona Excluida bajo el contrato -cláusula 1(1)(e) del acuerdo de constitución- y, por lo tanto, no puede ser Beneficiario del Trust. Advierte que el Trust, al igual que nuestro fideicomiso, constituye, en los hechos, un contrato que causa la existencia de un patrimonio de afectación, es decir, los bienes incluidos en el Trust constituyen un patrimonio separado del patrimonio de las partes del acuerdo.

Recuerda que un Trust, según el derecho extranjero aplicable, es una figura equivalente al contrato de Fideicomiso del derecho argentino, aunque a los fines de la validez del acto jurídico, de la relación entre las

partes y demás efectos, sea de aplicación la ley del Estado extranjero en donde se celebró o a la que se sometió dicho acto.

Alega que, al contrario de lo sostenido por el Fisco, la realidad económica demuestra que el Trust es irrevocable de manera clara y categórica y resalta que resulta llamativo que, por un lado, la AFIP reconozca las transferencias de los bienes efectuadas al Trustee pero, por otro lado, sostenga que no se desapoderó de ellos.

Concluye en que se encuentra probado la existencia del Trust y las transferencias de los bienes al Trustee y que conforme la ley que lo rige (Ley de Nueva Zelanda), los bienes del Trust no le pertenecen y no pueden retornar a su persona, ya que el Trustee adquirió la propiedad de los bienes transferidos, los administra y dispone de ellos libremente, siguiendo las reglas y pautas establecidas en el contrato de creación del Trust.

Remarca que al ser evidente el desapoderamiento respecto de los bienes aportados solicita que se dejen sin efecto los ajustes, al ser ilegítimos e improcedentes ya que el ente fiscal sustenta su pretensión en una errónea interpretación del contrato, al considerar aisladamente algunas cláusulas del mismo.

Niega que haya habido mora de su parte en el cumplimiento de las obligaciones fiscales para avalar el reclamo de intereses resarcitorios. Entiende que de las consideraciones expuestas se desprende que interpretó de modo normal y razonable las normas pertinentes, lo que excluye la atribución de responsabilidad que justifique la procedencia de los intereses en cuestión.

Por último, ofrece prueba documental y por las razones expuestas pide que se revoque la resolución apelada, con costas y hace reserva del caso federal.

II.- Que IF-2024-28299743-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Hace saber que se verificó la situación impositiva del Sr. Waingarten y se constató que había declarado montos imposables en defecto en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales de los periodos fiscales 2016 y 2017, atento que no incorporó la totalidad de los bienes que conformaban su patrimonio al 31/12/2016 y al 31/12/2017, en razón que manifestó que los mismos habían sido transferidos a la creación de un Trust irrevocable, mientras que por aplicación del principio de realidad económica se detectó que el mismo no revestía dicha característica ya que no hubo un real desapoderamiento de los bienes, sino que fue creado al solo efecto de reducir la base imponible del impuesto en trato.

Rechaza el planteo de nulidad y argumenta que no se dejó de lado la prueba o se hizo caso omiso de ella, sino que se tuvo por agregada y valorada la prueba documental, sin perjuicio de lo cual la misma no fue hábil para desvirtuar el criterio fiscal basado en la realidad económica del contrato y las pruebas colectadas durante la fiscalización. A lo que agrega que la determinación impositiva dictada se ajusta a derecho al haber sido fundada en criterios técnicos y legales suficientes, sin que se haya vulnerado la garantía del debido proceso.

Sobre la prescripción invocada con relación al período fiscal 2016 esgrime que la suspensión establecida por el art. 17 de la ley N° 27.562 reviste carácter general, al comprender a todo el universo de contribuyentes, se hayan acogido o no al régimen allí regulado, por lo que señala que el curso de la prescripción comenzó el 01/01/2018 y operó su término el 01/01/2024, por lo que a la fecha del dictado de la resolución determinativa, el 23/11/2023, las facultades del ente fiscal se encontraban vigentes.

Expresa que con relación al contrato de constitución del "Trust The Power Bar" se observó que fue celebrado el

31/12/2015 entre el Sr. Waingarten en carácter de Fiduciante y ACE International Trust (NZ) Limited como Fiduciario, siendo también Protector el recurrente. De esta manera, señala que se reparó que en varias cláusulas del contrato se requiere el consentimiento previo o contemporáneo del Protector, y además, éste cuenta con el poder para designar nuevos protectores y para la remoción o designación de fiduciarios. Sobre los beneficiarios indica que no se advierten facultades decisorias que hagan presumir que se constituyen en los efectivos titulares de los bienes del fideicomiso.

Menciona que el actor se acogió a los beneficios de la ley N° 27.260 y que en su declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Ganancias del periodo fiscal 2016, declaró en el rubro "Otros Conceptos que no justifican erogaciones y/o aumentos patrimoniales" la suma de \$ 704.642.070,69, cuyo importe se encontraba compuesto por \$ 644.636.219,43 - "CONSTITUCION TRUST EN EL EXTERIOR"- y por \$ 59.897.488,82 - "IMPUESTO DEL BLANQUEO"-, entre otro concepto. Añade que también se constató la exteriorización de ingresos exentos por \$ 798.337.832,07 incluyendo "Bienes Blanqueados" por \$ 794.121.696, de los cuales solo \$ 100.596.718,91 fueron declarados como bienes en el exterior al 31/12/2016.

Continúa relatando que el actor destinó como aportes al Trust parte de los bienes declarados en el Régimen de Sinceramiento Fiscal y que de los extractos del banco SYZ S.A. se desprende que las transferencias se realizaron entre el 22/07/2016 y el 31/12/2016, antes de que se configure el hecho imponible en el Impuesto sobre los Bienes Personales del periodo fiscal 2016.

Sostiene que del análisis de las cláusulas del contrato se demostró que por aplicación del principio de la realidad económica, el fideicomiso no es irrevocable, dado que no se probó el efectivo desapoderamiento de los bienes, en virtud del carácter de Fiduciante y Protector que detenta el Sr. Waingarten, al conservar injerencia en la administración y disposición de los bienes, así como también en la designación del Fiduciario.

Enuncia que se obtuvo información en el marco del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre Cuentas Financieras de Sujetos No Residentes (MCAA CRS) sobre la cuenta Nro. 50018455 "TRUSTEES IN THE POWER BAR TRUST" de Nueva Zelanda y se corroboró que el Sr. Waingarten figura vinculado con dicha cuenta, incluso en el ejercicio finalizado al 31/12/2017, lo que ratifica el criterio fiscal.

Por lo expuesto, afirma que los agravios alegados por el recurrente no pueden alterar los ajustes practicados, y pide su confirmación junto con los intereses resarcitorios calculados en conformidad con el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), con costas. Hace reserva del caso federal.

III.- Que por PV-2024-79263656-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala "D" y por IF-2025-12190170-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde abordar el planteo de prescripción.

Que la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.) dispone que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por dicha ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella prevista, prescriben por el transcurso de cinco (5) años en el caso de contribuyentes inscriptos y que su término comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen o al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible (cfr. artículos 56, 57 y 58 de la ley citada).

Que a contrario de lo sostenido por el recurrente resulta de aplicación lo dispuesto por el art. 17 de la ley N°

27.562 (B.O. 26/08/2020) que estableció: “Suspéndase con **carácter general** por el término de un (1) año el curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos y para aplicar multas con relación a los mismos, así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales” (el destacado me pertenece).

Que la suspensión establecida reviste carácter general surgiendo efectos respecto de la universalidad de contribuyentes y responsables, en dicho sentido lo entendió la Corte Suprema de Justicia de la Nación al analizar el alcance de la suspensión referida a la ley 23.495 en la causa "Distribuidora del Plata S.R.L.", del 26 de noviembre de 1991 al sostener que "cabe concluir que la suspensión, por un año, del curso de la prescripción de la acción para determinar o exigir el pago de los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización está a cargo de la Dirección General impositiva y para aplicar multas con relación a los mismos -así como la caducidad de la instancia en los juicios de ejecución fiscal o de recursos judiciales-, previsto en el art. 49 de la ley 23.495, alcanza a la generalidad de los contribuyentes responsables; toda vez que en la norma aquí aplicable se estipula - a diferencia del analizado en aquel precedente- que la mentada suspensión se dispone 'con carácter general' En consecuencia, el modo en que ha quedado redactado el texto legal sub examine, no arroja dudas acerca de la expresa intención del legislador; el que (...) no estableció vinculación exclusiva entre la suspensión aludida y los contribuyentes que hubiesen ejercido el derecho de acogerse al régimen de normalización tributaria".

Que ello así, el plazo de prescripción para determinar el Impuesto sobre los Bienes Personales del período fiscal 2016 comenzó a correr el 1° de enero de 2018 y su término ocurrió el 1° de enero de 2024, por lo que conforme lo normado por la ley N° 11.683 y la suspensión establecida en la ley N° 27.562 las acciones y poderes del Fisco Nacional para determinar dicho impuesto por el período fiscal señalado no se encontraban prescriptas al momento de emitir la resolución recurrida con fecha 23/11/2023, por lo que debe rechazarse la excepción de prescripción articulada.

V.- Que en lo que hace al planteo de nulidad, el mismo debe ser desestimado en razón de que del cotejo de los antecedentes administrativos agregados se desprende que no se verifican los presupuestos necesarios para que el procedimiento pueda ser tachado de nulo, en razón de que la prueba documental aportada fue debidamente merituada por el Juez Administrativo, conforme se desprende de la resolución apelada, la que se encuentra fundada y sustentada en los hechos y antecedentes que le sirvieron de causa, y además se expresaron los motivos del ajuste.

Ello así, no se advierte cual es el perjuicio invocado, por lo que cabe concluir que no se encuentra afectado su derecho de defensa, y que las discrepancias alegadas no afectan la validez del acto apelado, sino que hacen el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a decidir.

VI.- Que corresponde establecer si la resolución dictada se ajusta a derecho.

Que el Sr. Waingarten se encuentra inscripto en la actividad de prestación de servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados y servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial, con cierre de sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año.

Que en el marco de la inspección se pidió al recurrente el detalle de las cuentas bancarias tanto en el país como en el exterior, con la composición de los saldos al 31/12/2016 y al 31/12/2017, el origen y destino de los movimientos y la respectiva documentación respaldatoria.

En función de ello, los agentes del ente fiscal analizaron la documentación aportada y la cotejaron con los bienes

del exterior exteriorizados en la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales, períodos fiscales 2016 y 2017, lo que les permitió verificar que la cuenta informada en el marco del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes sobre cuentas financieras de Sujetos No Residentes (MCAA CRS) (TRUSTEES IN THE POWER BAR TRUST Nro. 50018455 - País Nueva Zelanda - Saldo USD 43.844.070,00) no se encontraba incluida en las declaraciones juradas respectivas.

Ante lo cual, se requirió que acompañe el respaldo documental de la cuenta mencionada, y en respuesta el Sr. Waingarten informó que la cuenta no le pertenecía ni era de su titularidad, ya que en el año 2015 constituyó como fiduciante un trust irrevocable y discrecional denominado "Poder Bar Trust", al cual le transfirió en diferentes momentos bienes y activos, y manifestó que estos dejaron de pertenecer de manera definitiva e irreversible a su patrimonio (act. adm., IF-2024-28262638-APN-DTD#JGM, cpo. Principal N° 1, fs 94).

Que entre la documentación acompañada se encuentra la escritura de constitución del fideicomiso "The Power Bar Trust" celebrada el 31/12/2015, los extractos de las cuentas en los cuales figuran las transferencias de los aportes efectuados al fideicomiso tanto en dinero como en oro, la documentación de las acciones de Jannu Holdings aportadas al Trust y por último, el actor informó que no recibió rentas generadas por el fideicomiso y que no revistió el carácter de beneficiario del mismo (act. adm., IF-2024-28263169-APN-DTD#JGM, cpo. Principal N° 2, fs. 200 a 296).

En respaldo de sus afirmaciones, el apelante arrió una nota emitida por la entidad bancaria SYZ S.A., por la que se aseguró que el destino de las transferencias efectuadas desde la cuenta del Sr. Waingarten fueron hacia la cuenta de ACE International Trust (NZ) Limited como fiduciario de "The Power Bar Trust" (act. adm., IF-2024-28263437-APN-DTD#JGM, cpo. Principal N° 2, fs. 327 a 343).

Que además se incorporó una nota suscrita por ACE International Trust (NZ), en la que informó, entre otras cosas: el carácter de Fiduciario original de ACE International Trust (NZ) Limited, que la escritura de constitución fue firmada por cada parte en su ubicación correspondiente y que el Trust fue debidamente formalizado y creado el 31/12/2015, como válido, vinculante y legalmente ejecutable de acuerdo con la ley de Nueva Zelanda (act. adm., IF-2024-28263437-APN-DTD#JGM e IF-2024-28263719-APN-DTD#JGM, cpos. Principales N° 2 y 3, fs. 396/427).

Que el ente fiscal concluyó que del análisis de las cláusulas del contrato se demostró que por realidad económica, el fideicomiso no era irrevocable, dado que no se probó el efectivo desapoderamiento de los bienes, en virtud del carácter de Fiduciante y Protector que detenta el Sr. Waingarten, manteniendo injerencia en la administración y disposición de los bienes, así como también en la designación del Fiduciario.

A los efectos de establecer la materia imponible omitida en la declaración jurada correspondiente al periodo fiscal 2016, se tuvieron en cuenta las cantidades de dólares estadounidenses, oro, francos suizos, dólares canadienses y acciones, transferidas al fideicomiso, según la documentación aportada por el contribuyente y se valoraron al 31/12/2016, conforme los tipos de cambio vigentes a esa fecha, alcanzando la suma de \$ 678.902.464,67. Mientras que con relación al periodo fiscal 2017, se tuvo en cuenta la información recibida del exterior, en la cual se detalla la cuenta denominada "TRUSTEES IN THEPOWER BAR TRUST" con un saldo de USD 43.844.070,00, al cual se le aplicó el valor de cotización en pesos al 31/12/2017, tipo comprador (\$ 18,549), que surgía de la tabla devaluaciones de monedas extranjeras del periodo fiscal 2017 informadas por el organismo fiscal, lo que arrojó un saldo de \$ 813.263.654,43.

Por último, para obtener los saldos a pagar, se contemplaron en las respectivas liquidaciones los anticipos

ingresados y los saldos a pagar que se desprendían de las declaraciones juradas originales presentadas por el contribuyente.

VII.- Que la cuestión sometida a debate radica en precisar si la constitución del Trust denominado “The Power Bar Trust” entre el aquí recurrente en su carácter de Fiduciante (Settlor) y ACE International Trust (NZ) Limited como Fiduciario (Trustee), conforme las leyes de Nueva Zelanda, implicó un real desapoderamiento de los bienes aportados, en razón de que de ello depende si se debe tributar el Impuesto sobre los Bienes Personales sobre dichas acreencias.

Los trusts o fideicomisos constituidos en el exterior, conforme fueran receptados por la legislación tributaria argentina, son negocios jurídicos que se utilizan con distintos fines, entre otros, sucesorios, impositivos, patrimoniales y de privacidad. Si bien no son totalmente equiparables con los fideicomisos locales, los contratos de trusts se caracterizan por la existencia de un encargo de administración a título de confianza y la transferencia de la propiedad fiduciaria de los bienes sobre los que recaerá tal encargo. Las particularidades del contrato determinarán el alcance del derecho y obligaciones de los participantes y las circunstancias relativas a la administración, disposición y distribución de los activos.

El fideicomiso creado en el exterior -más conocido como trust por su acepción en jurisdicciones regidas o influenciadas por el derecho anglosajón- se constituye mediante la celebración de un contrato por el cual una persona (denominada fiduciante o settlor) transfiere la titularidad de la propiedad de ciertos activos a otra persona independiente (denominada fiduciario o trustee) para que los administre y, al cumplimiento de un determinado plazo o condición (como ser, por ejemplo, la muerte del settlor), los transfiera a los beneficiarios designados previamente por el fiduciante. (“Tratamiento de los fideicomisos del exterior en la normativa tributaria”, autores Gotlib, Gabriel; Vaquero, Fernando; Ferreyra Fernández, Constanza E.; Kaplún, Brian, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tomo/Boletín XLI, página 471, mayo 2020).

Que según traducción agregada en las actuaciones administrativas (act. adm., IF-2024-28263169-APN-DTD#JGM, cpo. Principal N° 2, fs. 232/274) el Sr. Waingarten, como Fiduciante, celebró el 31 de diciembre de 2015 con ACE International Trust (NZ) Limited, como Fiduciario, un fideicomiso denominado “The Power Bar”.

Que de las disposiciones referidas a interpretación -art. 1 ptos. e), h), i) y l)- se desprende que por personas excluidas se comprendió, en lo que aquí interesa, al Sr. Waingarten, mientras que por beneficiarios principales se consignó a los descendientes del Fiduciante y por el Protector se hace referencia al recurrente.

Que por la cláusula séptima se dispuso que el Fiduciario tenga la potestad de agregar o excluir beneficiarios y personas excluidas, en cualquier momento antes de la fecha de extinción, con el consentimiento por escrito previo o contemporáneo del Protector.

Luego en la cláusula décimo primera, pto. 2) se estableció que el poder de remover al Fiduciario y a cualquier Fiduciario nuevo y adicional junto con el poder de designar Fiduciarios nuevos y adicionales recae en el Protector.

En cuanto al Protector la cláusula décima cuarta expresa que el poder de designar a un nuevo Protector o Protectores se confiere al Protector actual, y si no fue designado o el Protector no puede actuar, el poder corresponde al Fiduciario.

También se dispuso que se requiera del consentimiento previo o contemporáneo por escrito del Protector para que el Fiduciario pueda enmendar el Acuerdo en los casos allí previstos (cláusula vigésima).

Por último, en la cláusula vigésima segunda se estableció que el acuerdo es irrevocable.

VIII.- Que a los efectos de dilucidar la controversia plantea resulta de vital importancia efectuar una precisa interpretación de los términos del contrato de fideicomiso denominado “The Power Bar” y con carácter previo referirse al argumento esgrimido en su escrito recursivo sobre que la finalidad pretendida al constituir el Trust respondía a proteger su patrimonio en beneficio de las generaciones futuras de su familia en razón de que ello no deja de ser una definición general que debe tener correlato con los hechos, y que no encierre una hipótesis “móvil”, “transitoria” o “teñida de discrecionalidad futura”.

Que si bien el recurrente intenta mostrar que su participación en el Trust se limitó al mero aporte de los bienes no puede carecer de relevancia que asuma la calidad de Protector, ya que dicha investidura le permite ejercer una supervisión activa del Fiduciario, lo que le asegura el fiel cumplimiento del objetivo perseguido con su constitución.

Ello así, del análisis de la copia del Trust agregado en las actuaciones, se desprende que la injerencia que posee el Protector sobre el Trust no es menor en razón de que puede remover al Fiduciario, y éste necesita de su consentimiento para agregar o suprimir beneficiarios, y si bien se dispuso que el Sr. Waingarten sea un sujeto excluido, ello lo es a los efectos de los beneficios que deriven de la figura contractual constituida pero no en lo que hace a la gestión y manejo de los fondos fideicomitidos, incluso puede remover al Fiduciario y designar uno nuevo en su reemplazo, lo que revela su vinculación a los bienes entregados.

Que tampoco resulta irrelevante la facultad de agregar o suprimir beneficiarios, pues esa aptitud puede desdibujar, aún en el terreno potencial, el verdadero fin y destinatarios del patrimonio, pudiendo incluso conducir hasta una venta encubierta.

Que resulta acertado que el recurrente al asumir la calidad de Fiduciante efectuó aportes al Trust pero al recaer también en su persona la calidad de Protector de dicho Trust se reservó amplias facultades referentes a la adopción de decisiones, dado que se necesita de su consentimiento para la realización de ciertos actos y adoptó la potestad de remover al Fiduciario.

Que el apelante no logró demostrar que no tiene injerencia en la administración y disposición sobre los bienes del Trust, sin que sea suficiente que sostenga que dichas facultades sean exclusivas del Trustee (Fiduciario), cuando de la propia redacción del contrato se deriva lo contrario, más allá que sostenga que por otra de sus cláusulas se lo designó Persona Excluida y siendo evidente que con relación a los beneficiarios no se advierten facultades decisorias que hagan presumir que se constituyan en los efectivos titulares de los bienes del fideicomiso.

Que el Sr. Waingarten se reservó facultades decisorias sobre la dirección de los bienes y puede tutelarlos al ser necesaria su conformidad para ciertos actos, siendo relevante su calidad de Protector al actuar como supervisor y/o controlador del Fiduciario en la adopción de decisiones, las que no se pueden tomar sin su autorización, de manera que no se verifica un efectivo desapoderamiento de los bienes por parte del Settlor (Fiduciante), siendo correcto que incorpore los bienes omitidos en sus declaraciones juradas del Impuesto sobre Bienes Personales.

Que le asiste razón al ente fiscal cuando sostiene, en base a los elementos recabados en la causa, que el Sr. Waingarten dado su carácter de Fiduciante y Protector mantiene injerencia en la administración y disposición de los bienes, y también en la designación/remoción del Fiduciario, lo que implica que el contrato posee disposiciones que revelan revocabilidad a favor del Fiduciante, lo que conlleva que no exista, como aduce el aquí actor, un real desapoderamiento de los bienes, razón por la cual resulta acertado la gravabilidad en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Que por último, cabe hacer notar que el recurrente no opuso reparos a la liquidación efectuada por el ente fiscal a los efectos de arribar a la materia imponible omitida por los períodos fiscales 2016 y 2017 y consecuente saldo de impuesto a ingresar, la que se ajusta a las pautas pertinentes previstas en la norma del tributo.

IX.- Que teniendo en cuenta que los intereses resarcitorios constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que incurrió el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA el DGI, 01/06/2000), al haber sido calculados según el art. 37 de la ley N° 11.683 (t.o. en 1998) cabe disponer su confirmación.

X.- Por lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que adhiero a lo expuesto en los Considerandos IV y V del voto del Vocal Instructor y en consecuencia corresponde rechazar los planteos de prescripción y nulidad articulados por la recurrente. Cabe señalar que, en este caso, no procede la imposición autónoma de costas toda vez que las mismas fueron opuestas como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal y en tanto no se dispuso su tratamiento como de previo y especial pronunciamiento (conf. Criterio CSJN, in re “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

II.- Asimismo, en lo que hace a la cuestión de fondo adhiero a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

Que, en el caso, estimo aplicable el principio de realidad económica y al respecto nuestro más Alto Tribunal ha sostenido que en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas de los actos involucrados, o sea que los artificios usados por los contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad que encubren (Fallos: 271:359, entre otros); que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia (Fallos: 307:118). Que al referirse al principio de la realidad económica se ha dicho que es menester resaltar que tal principio no implica la posibilidad de poder prescindir sin más de las formas jurídicas, pues la prescindencia de la personalidad jurídica sólo puede admitirse de manera excepcional cuando se está en presencia de un supuesto en el cual a través de ella se han buscado o se han logrado fines contrarios a la ley. (conf. CNCom, Sala B in re "Empresa Bartolomé Mitre SA, en Khalil, Jorge O c/Martínez, Alberto D. y otro", del 24-8-79)

En tal sentido, cuando los hechos imposables que dan origen a las obligaciones sean el fruto de actos de la vida civil o comercial, donde tenga importancia creadora la voluntad de las partes, hay que atender al contenido económico de dichos actos y no a las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente. En ese contexto, el criterio de la realidad económica consagrado por el artículo 2 de la ley de procedimiento tributario es un principio para indagar los hechos y su relación con las figuras empleadas por las partes, consagrándose la prevalencia del sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por los sujetos intervinientes en el negocio.(sentencia de este Tribunal -Sala A-, “Mejico, Julio César, Jorge Alberto y Marcos A. Mejico”, decisorio del 11/5/1999).

Ello así y teniendo en consideración el cotejo de la causa y las circunstancias reseñadas en los Considerandos VII y VIII del citado voto, considero que constituyen motivo suficiente para admitir el criterio seguido por el Fisco Nacional en el acto apelado.

En igual sentido procede confirmar los intereses resarcitorios, dado que su liquidación se ajusta a lo previsto en el art. 37 de la ley de rito fiscal, y que no se ha demostrado que la mora incurrida no le es imputable.

III.- Por lo expuesto, voto por confirmar la determinación de oficio en todas sus partes, con costas a cargo de la recurrente.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere por los mismos fundamentos al voto del Vocal Instructor.

Que del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación, fijándolos para la representación procesal en la suma de \$ 1.002.767 (pesos un millón dos setecientos sesenta y siete mil), equivalente a 15,09 (quince con 09/100) UMA, y por el patrocinio letrado, la suma de \$ 2.506.917 (pesos dos millones quinientos seis mil novecientos diecisiete), equivalente a 37,73 (treinta y siete con 73/100) UMA, los que quedan a cargo del 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, la Acordada N° 39/24 (19/12/2024) 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.-