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

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-125831295-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Miércoles 12 de Noviembre de 2025

Referencia: EX- 2024-43503687- -APN-SGAI#TFN; ROSSOTTI OMAR LUIS; SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX- 2024-43503687- -APN-SGAI#TFN, caratulado “ROSSOTTI OMAR LUIS s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que mediante RE-2024-43503221-APN-SGAI#TFN, el Sr. Omar Luis Rossotti interpuso recurso de apelación contra la resolución dictada el 5 de abril de 2024 por la División, Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la DGI de la AFIP, por la que se determinó de oficio su obligación tributaria de aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia (ley Nº 27.605 y su reglamentación) del período 2020, con más accesorios, y se aplica una multa en los términos del art. 45 inc. a) de la ley 11.683 equivalente al 100% del aporte determinado.

Plantea que el monto de aporte intimado sumado a lo que ingresó por los impuestos sobre los bienes personales y a las gananacias, en su conjunto absorbería casi cinco veces las rentas generadas por los activos gravados, lo que implicaría su descapitalización y por lo tanto confiscatorio. Asimismo, expone que el aporte solidario no es más que un agravamiento sobre el impuesto sobre los bienes personales en tanto grava la misma manifestación de capacidad contributiva, con igual valuación y casi idéntico hecho imponible, y considera que resulta de aplicación la doctrina del efecto liberatorio del pago de éste último.

Opone su disconformidad con las diferentes alícuotas previstas para el caso que los bienes se sitúen en el País o en el exterior, en tanto resulta lesivo del principio de igualdad, considerando que con el dictado de la ley 27605 se vio afectada la seguridad jurídica. Entiende también que se vulneró el principio de razonabilidad en tanto lo recaudado en concepto de aporte fue destinado a otros programas del Estado Nacional, que no tienen relación directa con la pandemia.

Se agravia además que el Fisco incluye en la base de cálculo bienes que fueron destinados a la constitución de un Trust discrecional e irrevocable, por lo que dichos bienes ya no formaban parte de su patrimonio y en

consecuencia no correspondía su gravabilidad en ningún impuesto patrimonial. Expone que el hecho de que la propia ley no haga distinción respecto tanto de los Trust

revocables como los irrevocables afecta el principio de capacidad contributiva, en tanto a la fecha de entrada en vigencia de la ley del aporte, no tenía el dominio, ni la posesión ni la tenencia de esos activos, poniendo de resalto que, por tipo de trust que se constituyó, esos activos no retornarán a su patrimonio, no cuenta con ninguna facultad decisoria que le permita ejercer derecho alguno sobre esos activos, ni posee participación alguna, careciendo de la disponibilidad de esos activos.

Se queja que el Fisco incluyera los bienes entregados al Trust con anterioridad al 18/12/20, pero por aplicación de la presunción prevista en el tercer párrafo del art. 9º de la ley citada, los incorpora a la base imponible. Destaca que la finalidad de la constitución del trust no ha sido la de

eludir el pago del tributo, sino la de ejecutar una planificación patrimonial sucesoria que preserve la continuidad del negocio familiar.

Sin desconocer que el art.185 de la ley 11.683 no permite que este Tribunal declare la inconstitucionalidad de las normas y sus reglamentaciones, con la salvedad de los casos donde la nuestro Más Alto Tribunal ya se haya expedido, por los argumentos, doctrina y jurisprudencia que cita, entiende que este Tribunal se encuentra facultado para dictar sentencia respecto de la cuestión suscitada en autos.

Plantea la improcedencia de los intereses resarcitorios por sostener que no existe culpa que se le pueda atribuir por mora en el pago por tratarse de una obligación tributaria cuya causa no es legítima.,

Paralelamente, se opone a la sanción aplicada alegando que no se configuró el elemento culposo que exige la norma del art.45 de la ley 11.683, e invoca la figura del error excusable, con fundamento en que existieron errores de interpretación de la ley.

Ofrece prueba, expone que las probanzas ofrecidas en sede administrativa no fueron consideradas y por las razones que expone pide que se deje sin efecto la resolución administrativa apelada y hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2024-78697024-APN-DTD#JGM, contesta traslado el Fisco Nacional realizando en primer lugar un breve análisis de la ley bajo trato, la situación de emergencia que diera origen a la misma y la naturaleza del aporte. Destaca la inexistencia de derechos absolutos en el sistema de nuestra Constitución Nacional, y la potestad del Estado para regular los derechos de los particulares que surgen de la misma, concluyendo que no existe afectación de garantías constitucionales sino una reglamentación u ordenación del ejercicio de derechos en los términos del artículo 28 de la Constitución Nacional. Asimismo, hace mención a lo establecido por el art. 185 de la ley de rito fiscal.

Se manifiesta sobre el principio de igualdad planteado por la actora, y el agravio acerca de las alícuotas diferenciadas según los bienes alcanzados se encuentren en el país o en el exterior, argumentando que el aporte aplica para todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación, manifestando que responde a criterios de política económica y que no vulnera el principio de igualdad. Concluye que el establecimiento de alícuotas más gravosas, según los bienes se encuentren radicados en el país o en el exterior, de modo alguno puede ser considerado como violatoria del principio de igualdad

Niega que exista confiscatoriedad en tanto el aporte determinado no absorbe una parte sustancial del capital del

recurrente, destacando que se aplican alícuotas mínimas sobre patrimonios de muy alto valor, como consecuencia de un contexto inédito y que se impone de manera excepcional y por una única vez. Además plantea que el aporte solidario se aplica sobre los activos del contribuyente y no sobre la renta, y es por ello que remarca que el análisis relacionado con la magnitud de la carga en cuestión debe hacerse con relación al valor de los mismos y no a su utilidad económica. Expone también que no procede la combinación de distintas obligaciones que frente al Estado posee la actora, como es el pago del impuesto sobre los bienes personales, a fin de invocar una supuesta confiscatoriedad, toda vez que poseen hipótesis de incidencia diversas.

En cuanto a los agravios referidos a la inclusión de los bienes aportados a la constitución del Trust sostiene que son improcedentes, en tanto el art. 3°) de la ley 27.605 expresamente la integración del trust irrevocable a la base imponible del aporte solidario y cita lo establecido en los arts 2 y 9 del Decreto Reglamentario 42/2021, el art. 9 de la ley antes citada y un dictamen de la Dirección Nacional de Impuestos referido a esta cuestión. Destaca que, en lo que respecta al trust la ley que fija el aporte solidario difiere en relación a los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales que dejan fuera los aportes efectuados a trust irrevocables.

Sostiene la procedencia de los intereses resarcitorios intimados, destacando en primer término que la actora no expreso agravios respecto de ellos, precisando que los mismos se ajustan a lo previsto en el art. 37 de la ley de rito fiscal.

Por último en punto a la sanción aplicada remarca que el recurrente no presentó la correspondiente declaración jurada, dejando por lo tanto de ingresar el aporte, argumentando que se encuentran reunidos los elementos objetivo y subjetivo necesarios para configurar la infracción normada. Aduce que la conducta de la recurrente no puede atribuirse a un error excusable y asimismo no se verifican hechos que configuren eximentes de responsabilidad ni incapacidades que impidan la aplicación de la sanción correspondiente, solicitando que sea confirmada.

Se opone a las medidas probatorias propuestas por la contraria, y por los argumentos que desarrolla pide que se confirme el acto apelado, con costas y deja planteada la reserva del caso federal.

Se opone a la prueba ofrecida por la actora, pide que se tenga presente la reserva del caso federal y solicita que oportunamente, se dicte sentencia rechazando el recurso y confirmando la resolución apelada en todas sus partes con expresa imposición de costas al actor.

III.- Que mediante el archivo anexo al IF-2024-87560886-APN-DTD#JGM, el recurrente informa que se adhirió parcialmente al régimen de regularización dispuesto por la ley 27.743 por el ajuste efectuado en la resolución determinativa en concepto de Aporte Solidario y Extraordinario, señalando que ello implica el desistimiento parcial del recurso en trámite y el desistimiento de toda acción y derecho, incluso el de repetición, por los conceptos y montos por los que se formula el acogimiento, dejando expresa constancia que el mismo sólo responde “a los bienes incluidos en la base imponible del Aporte con exclusión de los bienes aportados de forma irrevocable al trust con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 27.605”, cuestión sobre la que debe continuar la presente causa. En tal sentido desiste de la producción de los puntos de pericia contable ofrecidos en tanto se vinculan con los conceptos que son objeto del desistimiento parcial.

A tales fines, acompaña el Formulario Nº 408/PD junto con su acuse de presentación; constancias de generación del Plan de facilidades de pago número T293979, consolidado el 9 de agosto de 2024 y compuesto por tres cuotas; y F. 1003.

Que conferido el traslado al Fisco Nacional, este contestó mediante IF-2024-95254380-APN-DTD#JGM. De allí

surge respecto a la obligación determinada que fue regularizada mediante acogimiento parcial al plan de facilidades previsto por la ley 27.743. En cuanto a las causales de exclusión previstas en el artículo 4° de la Ley 27.743, señala que el actor no se encontraba incurso en las previstas en los inciso i), j) y l) primera parte atento las bases de datos consultadas, resaltando que no pudo constatar las restantes.

Que por PV-2024-108722468-APN-VOCX#TFN se tuvo a la recurrente por desistida de la producción de la prueba ofrecida en autos, en atención a lo expresado en el escrito embebido al IF-2024-87560886-APN-DTD#JGM y se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D”.

Finalmente, por IF-2025-124877903-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para dictar sentencia.

IV- Que corresponde en primer término pronunciarse sobre el desistimiento parcial planteado en autos.

1.-Que en el caso a resolver se encuentra involucrado un reclamo del Aporte Solidario y Extraordinario ley 27.605 con más sus intereses resarcitorios, y tal como surge del detalle que acompañó la actora, incluyó en el régimen de regularización la obligación correspondiente a dicho concepto, por el período fiscal 2020, reclamado por el Fisco Nacional, con más los intereses, excluyendo los bienes aportados de forma irrevocable al trust con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 27.605. En consecuencia, corresponde evaluar el planteo de allanamiento y desistimiento parcial planteado.

Que por el Título I de la ley 27.743 (B.O. 8/7/2024) se estableció un régimen de regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras, a fin de que los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización estén a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, puedan acogerse, por las obligaciones vencidas al 31 de marzo de 2024 inclusive o infracciones cometidas hasta dicha fecha relacionadas o no con dichas obligaciones, incluyéndose en forma taxativa las provenientes de la Ley 27.605.

Que para el caso de aquellas obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa (incluidas las causas ante este Tribunal Fiscal) o judicial, dicha ley estableció como requisito previo para acceder al régimen allí previsto, que los interesados deberán allanarse y/o desistir, incondicionalmente de las acciones, los reclamos y recursos en trámite, renunciando a toda acción y derecho por las obligaciones y montos regularizados, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos (arts. 3° de la Ley N° 27.743 y art. 35 de la Resolución General N° 5525/2024).

Que de la reseña efectuada, surge que el recurrente se acogió al régimen previsto en la ley 27.743 incluyendo la suma determinada en autos en el Plan de facilidades de pago número T293979, consolidado el 9 de agosto de 2024 y compuesto por tres cuotas, el que se encuentra vigente a la fecha y que cumplió con el desistimiento de la acción y del derecho, incluso el de repetición antes referido, acompañando el F. 408/PD y como así también las constancias de presentación al citado régimen de regularización.

Respecto del requisito relativo a las causales de exclusión previstas en el artículo 4° de la mentada ley (cfr. remisión del último párrafo del artículo 7°) el organismo informó oportunamente que el recurrente no se encontraba incurso en los incisos i), j) y l) primera parte de aquella disposición; no surgiendo del trámite del expediente que el apelante estuviera comprendida en alguna otra causal de exclusión y tampoco existiendo obligación de éste de informar al respecto.

En efecto, ajustándose lo expuesto a lo estipulado por la ley 27.743, corresponde tener al recurrente por desistida de la acción y del derecho incluso del de repetición, en los términos previstos por dicha norma en cuanto a los

montos determinados en concepto de capital e intereses resarcitorios, éstos últimos en la proporción que deriva del art. 6° inciso a) de dicha normativa atento haber formulado su acogimiento dentro de los primeros treinta (30) días corridos desde la entrada en vigencia de la Resolución General N° 5525/2024 (B.O. 16/7/24). Las costas se imponen a cargo de la recurrente. Se deja constancia que los honorarios a su cargo quedan reducidos en la forma dispuesta por el art. 9 de la ley 27743 y art. 38 inc b) de la R.G. 5525/2024.

2.- Que resta evaluar el tratamiento que corresponde otorgarle al exceso de intereses por sobre ese límite, hasta el monto incluido en la determinación de oficio por el monto objeto de acogimiento, como así también respecto de la multa aplicada en la proporción correspondiente al desistimiento formulado.

Que el artículo 6 de la ley 27.743 establece, con alcance general, los beneficios para los contribuyentes que adhieran al régimen dependiendo de la fecha y de la forma elegida para la cancelación.

Por su parte, el inciso a) del citado artículo señala que aquellos sujetos que adhieran al régimen dentro de los primeros treinta (30) días corridos desde la fecha de entrada en vigencia de la respectiva reglamentación (16/07/2024) se les condonará el setenta por ciento (70%) de los intereses resarcitorios y punitorios devengados a la fecha de acogimiento, en la medida que la totalidad de la deuda a regularizar se cancele por pago al contado o en un plan de facilidades de pagos de hasta tres (3) cuotas mensuales bajo los términos que la Administración Federal de Ingresos Públicos establezca a tal fin.

Que de lo informado por las partes, se desprende que el reclamo de Aporte Solidario y Extraordinario ley 27.605 y sus intereses resarcitorios, fueron regularizados mediante el Plan de facilidades de pago N°T293979, consolidado el 5 de agosto de 2024 y compuesto por tres cuotas.

Que por lo expuesto, cabe resaltar que el beneficio de condonación quedará plenamente consagrado cuando el recurrente acredite la cancelación total del plan de pagos. En consecuencia, corresponde condonar la porción de intereses que exceden aquellos que deben formar parte de la regularización (arts. 6° de la ley 27.743), sujeto a que se acredite la cancelación total -pago- de la obligación sustancial -con más los intereses no condonables-. En igual sentido, procede la condonación respecto de la multa aplicada en autos en la proporción correspondiente al monto incluído en el mentado acogimiento (art 7º).

Ello se encuentra en consonancia con la R.G. 5525/2024 -art. 15-, en cuanto prevé que, de producirse la caducidad del plan de pagos, el Fisco Nacional reclamará la parte proporcional de la deuda total –capital, intereses y multas- aún no cancelada. A su vez dicho organismo dispone de facultades para verificar el cumplimiento de los requisitos de acceso y aceptación al régimen.

Que en lo que respecta a las costas teniendo en cuenta la jurisprudencia pacífica de éste Tribunal, estas deben distribuirse en el orden causado, dado que la condonación dispuesta comporta que no haya parte vencida.

V - Que ello así resta pronunciarse sobre la cuestión relativa al monto que el Fisco incluyera en la base de cálculo de aquellos bienes que fueron destinados a la constitución de un Trust discrecional e irrevocable y que por tal motivo el recurrente sostiene que dichos bienes ya no formaban parte de su patrimonio y en consecuencia no correspondía su gravabilidad en ningún impuesto patrimonial.

1.- Que de manera preliminar cabe recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Previo a todo considero pertinente señalar que “...independientemente de la limitación prevista en el artículo 185 de la ley 11683, debe concluirse que no puede sustraerse al conocimiento del Tribunal Fiscal una cuestión como la examinada, vinculada a principios rectores del ordenamiento tributario, directamente entroncados con expresas e implícitas garantías constitucionales, tales como la ausencia de capacidad contributiva y la confiscatoriedad alegada por el recurrente. Sostener lo contrario implicaría admitir que le está vedado a este Tribunal jurisdiccional de específica competencia en la materia, examinar e indagar en conflictos de suma gravedad y que ostentan reconocimiento jurisprudencial por todo el espectro de nuestros Tribunales, entre los que se cuentan la Excma. Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y la Corte Suprema de Justicia” ("Gipsy Traslados Marinos SRL s/apelación”, Sala “B”, sentencia de fecha 24 de mayo de 2005, confirmada por la Alzada).

Sobre la aplicación de la ley que nos ocupa, cabe señalar que ley N° 27.605 (B.O. 18/12/2020) creó con carácter de emergencia y por única vez, un aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia, obligatorio, que recaerá -en lo que aquí interesa- sobre las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de los bienes en el país y en el exterior existentes a la fecha de entrada en vigencia (esto es, desde su publicación en el Boletín Oficial), comprendidos y valuados de acuerdo a los términos fijados en el Titulo VI de la ley 23.966 de impuesto sobre los bienes personales, y de acuerdo a las disposiciones que se indican en dicha ley, en tanto el valor de la totalidad de los bienes supere los $ 200.000.000; debiendo incluir los aportes a trust, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de vigencia de la ley. Además, se establecieron alícuotas diferenciales para el cálculo del aporte a ingresar por los bienes situados en el exterior, exceptúandose su aplicación cuando se verifique la repatriación en los términos que dicha norma establece.

Que dicha ley fue reglamentada a través del Decreto N° 42/2021 (B.O. 29/01/2021) y se establecieron pautas para determinar la valuación de las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550. Por otro lado, la AFIP dicta la Resolución General N° 4930/2021 donde se fijó la forma en que debía presentarse la declaración jurada y abonar el aporte solidario, disponiendo como vencimiento de ambas obligaciones el 30/03/2021, el que fue prorrogado por la Resolución General (AFIP) N° 4954/2021, hasta el 16/4/2021.

Ante este panorama, el tributo es definido como “… toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley” (vide Catalina García Vizcaíno en “Manual de Derecho Tributario”, Editorial Abeledo Perrot, Primera edición, 2014, pág. 28). En esta línea, se ha dicho que el aporte solidario se subsume en dicho concepto de tributo, en tanto se trata de una prestación –en el caso, en dinero–, que incide sobre el patrimonio singular del contribuyente, exigida por el Estado de manera compulsiva en ejercicio de su poder de imperio, y prevista en forma expresa por una ley formal emanada del Congreso Nacional –la ley 27.605– (cfr. Sala II de la CNACAF in re “Tarasido, Germán Enrique Ignacio”, sentencia del 14 de febrero de 2023).

Es decir que, más allá de la denominación que se le ha dado, no caben dudas que se trata de una carga de naturaleza tributaria. En efecto, como señala la Corte Suprema de Justicia de la Nación: “Las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica: cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos” (Fallos: 21:498; 280:176; 289:67; 318:676 y 332:640).

Asimismo, la Sala I de la Alzada sentenció in re “T.,S. c/ EN -AFIP- ley 27605 s/ amparo ley 16.986”, sentencia

del 29 de marzo de 2022:

“la obligación impuesta a las personas cuya situación posee encuadramiento en los términos de la referida ley, no difiere (…) de cualquier otra ley tributaria, en cuanto a la génesis de la relación jurídica, su estructura, el marco normativo que la regula, y el organismo de aplicación y fiscalización de aquélla …”;

“La particularidad que el actor alega respecto del ‘aporte’ en cuanto al destino de los fondos recaudados, no desvirtúa la naturaleza tributaria de la obligación pecuniaria creada por la ley 27.605, pues esa circunstancia refiere a una situación que es ulterior a la extinción de ese vínculo obligacional y que, por ende, no es idónea para alterar su naturaleza.”.

“… los términos utilizados por la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía en la resolución n° 22/2021 –que colocó al ‘aporte’ en el clasificador presupuestario como ‘ingreso no tributario’- tampoco alteran la conclusión antedicha, puesto que desde el punto de vista jurídico y tal como fue expuesto por el fiscal coadyuvante en su dictamen del 7 de marzo de 2022, ‘la denominación acordada al gravamen no resulta suficiente para definir su carácter, ya que al efecto, debe estarse a la realidad de las cosas (…) y al genuino contenido substancial de la situación contemplada en la norma tributaria …”.

2.- Que en el caso, la actora se agravia que el Fisco incluyó en la base de cálculo del aporte solidario los bienes entregados para la constitución de un trust irrevocable con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.605, cuando al 18/12/2020 los activos aportados a tal efecto ya no formaban parte de su patrimonio en tanto no tenía el dominio, ni la posesión ni la tenencia de ellos. Por su parte el ente fiscal sostiene que por aplicación al caso las previsiones contenidas en los arts. 3 y 9 de la ley del aporte y el art. 2 y 9 del Decreto Reglamentario 42/2021 procede la inclusión de los bienes del trust a la base imponible del aporte en tanto la norma no distingue entre revocables o irrevocables.

Que considero atinado recordar que el trust es un acuerdo mediante el cual una persona (settlor) transfiere la propiedad de ciertos activos a otra (trustee) para que los administre en beneficio de uno o más terceros (beneficiaries) y los transfiera definitivamente a éstos o a otros beneficiarios, al cumplimiento de un plazo o cuando se cumpla una condición (vg. como puede ser la muerte del settlor). Así, la Conferencia de La Haya de Derecho Internacional Privado en 1984, definió al trust como “un conjunto de relaciones jurídicas en virtud de las cuales una persona, a la que se ha transferido la propiedad sobre unos bienes, está obligada a administrar dicha propiedad en beneficio de otra”.

Cuando estamos en presencia de un trust r*evocable,* éste puede ser modificado o dejado sin efecto, total o parcialmente, por el settlor con o sin el consentimiento del *trustee; pero* en caso puntual de los trust irrevocables -como es el que se plantea en autos-, se presenta la particularidad que, quien lo establece no es beneficiario ni protector ni retiene facultades de administración sobre los bienes transferidos a los mismos, es decir que la propiedad de estos sale del patrimonio del settlor.

Es así que en los trusts irrevocables quien que lo constituye no debe conservar ni detentar ningún poder de hecho ni derecho sobre los fondos o bienes transferidos al *trust*, ni adoptar o intervenir, directa o indirectamente, en actos de administración o disposición, y por ende no puede realizar cambio alguno. En tal sentido, los bienes transmitidos pasan a conformar una masa independiente tanto del transmitente como de quien los recibe fiduciariamente bajo su responsabilidad, para gestionarlos y disponerlos conforme a aquel y al derecho aplicable, para que lleguen a manos de los beneficiarios que oportunamente serán los efectivos titulares.

Acá tampoco se evidencia que el recurrente haya asumido la figura del Protector que, en su caso le permitiría

ejercer algún control luego del desapoderamiento en tanto supervisaría al trustee, teniendo -según el caso- la facultad de remover al trustee y al asesor financiero, remover o agregar beneficarios, aprobar nuevas distribuciones, o hasta decidir la finalización del trust, lo que no se observa en el caso de autos. Además se encuentra entre las personas excluidas para cualquier intervención en el mentado trust, por lo que no podría detentar el carácter de beneficiario (vide IF 2024-78996799-APN-DTD#JGM, traducción pública del instrumento de constitución del Trust).

Que, ello así, en la presente controversia no es objeto de debate que los bienes se transfirieron antes de la promulgación de la ley, y el recurrente no tuvo ni tiene control sobre la gestión patrimonial, por lo que no sería razonable que deba incluirse en la base de cálculo del aporte solidario bienes que ya no integran su patrimonio, ni detenta su posesión ni tiene control alguno sobre éstos.

Que si bien el apoderado fiscal cita en apoyo del criterio seguido en el acto en crisis que el art. 3° de la ley 27.605 establece expresamente -en lo que aquí interesa-, que la base de determinación del aporte solidario debe calculará incluyendo los aportes a trust, no puede soslayarse que dicha norma se complementa con lo fijado en el art. 2 del Decreto Reglamentario 42/2021.

Que el art. 2° del Decreto citado dispone que “A los fines de lo dispuesto en el art. 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” (el destacado es propio).

Que, como se observa que dicha norma prevé como condición que el contribuyente tenga una “participación” mientras que en el caso bajo examen y tal como se expusiera ut supra, el recurrente no tiene en el trust irrevocable participación alguna, en tanto surge de su instrumentación que se ha desapoderado de los bienes destinados a su constitución, sin conservar ningún poder de decisión o económico sobre el mismo. Por lo tanto, a tenor de lo expuesto, cabe concluir que los bienes en las condiciones que se ha verificado en el presente caso que integran el mentado trust no están sujetos al aporte solidario y por lo tanto se encuentran fuera de la base para el cálculo del citado aporte en estudio.

VI – Que sin embargo, si bien no escapa a la suscripta que el último párrafo del art. 9 de la ley 27.605 dispone que: “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”; al respecto cabe destacar que la norma transcripta establece que para que opere la presunción allí dispuesta la operación debe configurar “un ardid evasivo o esté destinada a eludir” el pago de la obligación fiscal, y para ello entiendo que el dolo que se le atribuye al contribuyente debe estar demostrado. En esta línea se enrola lo sostenido por nuestro más Alto Tribunal al resolver la causa “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c/ DGI” (Fallos: 322:519), donde sostuvo que la figura de defraudación de impuestos requiere que el Organismo Recaudador pruebe no solo la materialidad de la infracción sino también su elemento subjetivo (dolo).

Que del dictamen jurídico que obra agregado en las actuaciones administrativas (embebido al IF-2024-78997265-APN-DTD#JGM), a fin de que meritúe si la conducta desplegada por el contribuyente encuadra en las previsiones de los tipos penales contemplados en el Régimen Penal Tributario vigente, señala que si bien el ajuste efectuado superaría la condición objetiva de punibilidad requerida por el art. 1° del citado régimen, pone de relevancia en

primer lugar que “la declaración del trust por parte del mismo responsable, toda vez que la fiscalización no podría obtener de las bases información relacionada a los bienes situados en el exterior si el propio contribuyente no se la aportaba, circunstancia que pareciera descartar la voluntad de ocultamiento defraudatoria.” y agrega que “...el delito de evasión tributaria no comprende simples embustes, sino acciones u omisiones en donde la figura típica se realice junto con un ardid idóneo ó engaño capaz de inducir a error al Fisco..... Entonces, el ardid debe ser idóneo para entorpecer las funciones propias de esta Administración Federal y lograr ocultar exitosamente la existencia real o cuantía del tributo en cabeza del obligado: una acción de fácil detección como la traída a estudio, puesta en conocimiento del fisco por el propio contribuyente no podría afectar el control del ente recaudador que cuenta con sistemas y bases de información que le facilitan la verificación de la conducta de los contribuyentes.”. Así concluye que “no se acreditaron los extremos que hacen a la existencia del ardid idóneo y/o elemento subjetivo, necesarios para configurar la conducta típica requerida para el delito de evasión, ya que del accionar del contribuyente no puede inferirse la intención de evadir el ASE”, para remarcar finalmente que “no se habría verificado la presencia de una conducta dolosa para evadir la carga fiscal”.

Que esta línea es la que también se ha seguido al instruir el sumario correspondiente y en el dictamen emitido por el Servicio Jurídico (vide IF-2024-78997549-APN-DTD#JGM) y que derivó en que el juez administrativo aplique en el acto apelado la sanción prevista en el art. 45 de la ley de rito fiscal en tanto sólo se le atribuye un accionar culposo y/o negligente por la falta de presentación de la declaración jurada y pago en tiempo y forma.

Que, por otro lado -como se dijo-, la constitución de un trust irrevocable fue efectuado antes de la entrada en vigencia de la ley 27605, y en tal sentido, tal como lo señaló la Sala “B” de este Tribunal al resolver con fecha 14/7/2023 la causa “Arena, Laura Cristina s/recurso de apelación” donde se debatía una cuestión similar a la de autos, “...al momento del desapoderamiento de su patrimonio de la participación societaria por parte de la recurrente de autos, no existía la ley de estableció el ASE ni las condiciones de gravabilidad del mismo, por lo que en principio no puede inferirse sin más que aquella haya tenido en miras un ardid evasivo o una elusión del aporte con tal desapoderamiento”... para agregar “Por su parte, el Fisco Nacional no expone las razones o fundamentos concretos que lo llevan a presumir, con sustento en la facultad que le otorga el art. 9 de la ley de ASE, que la donación efectuada configure un ardid evasivo o una elusión del ASE” (voto del Dr. Porporatto).

A tenor de lo expresado, corresponde revocar el acto apelado en lo que hace al monto de aporte determinado que no fue objeto del desistimiento parcial formulado en autos, en tanto tuvo en consideración los bienes destinados a la constitución del Trust referido a lo largo de este punto, debiendo en consecuencia dejarse sin efecto los intereses reclamados y la multa aplicada por tal concepto. Las costas se imponen a la parte vencida.

Atento la forma en que se resuelve no procede pronunciarse sobre los restantes agravios formulados por las partes.

La Dra. O’Donnell dijo:

Adhiero, en lo sustancial a la decisión propuesta en el voto de la Vocal Instructora y comparto la regulación de honorarios allí practicada.

1. Respecto al desistimiento –parcial- por el acogimiento a la ley 27.743, dicha norma, en su art. 6, establece con carácter general los beneficios para los contribuyentes que se adhieran al régimen, entre ellos la condonación de intereses resarcitorios y punitorios devengados según la fecha en que se formalice la adhesión y la forma de pago.

Por su parte, el art. 7 prevé para dicho supuesto la condonación del 100% de las multas aplicadas.

Asimismo, el art. 20 de la R.G. 5525/24 dispone que el beneficio de condonación de intereses resarcitorios y/o punitorios previsto en el art. 6 de la ley 27.743 procederá en la medida que los mismos se regularicen en los términos de la resolución general. Y, el art. 23, inc. b) expresamente establece que "el beneficio de liberación de multas y demás sanciones correspondientes a obligaciones sustanciales de naturaleza tributaria o previsional resultará procedente cuando se verifique alguna de las siguientes condiciones: … b) Haberse regularizado la obligación sustancial y los intereses no condonados mediante pago al contado o plan de facilidades de pago en los términos del presente régimen, en la medida en que la sanción no se encuentre firme ni cancelada a la fecha de acogimiento al mismo. …"

En el caso, de lo manifestado por las partes, la documental acompañada y las constancias de autos surge la regularización parcial de la obligación fiscal determinada en la Resolución recurrida en un plan de pagos de los previstos por la ley 27.743 y su reglam. (Plan Nº T293979, de 3 cuotas).

En cuanto a las causales de exclusión previstas en el art. 4° de la ley 27.743 (cfr. remisión del último párrafo del art. 7), la representación fiscal manifestó que el recurrente no se encuentra incurso en los incs. i) y j) ni surge del trámite del expediente que esté comprendido en alguna otra causal de exclusión. Tampoco surge de la normativa que tenga el deber de informar al respecto.

Por ello, de conformidad y con los alcances de lo dispuesto en los arts. 6 y 7 de la ley 27.743 y lo previsto en el art. 15 de la RG 5525/2024, teniendo en cuenta la regularización efectuada, corresponde condonar los intereses proporcionalmente e íntegramente la multa aplicada. En ambos casos con costas por su orden, conforme jurisprudencia de este Tribunal según la cual la condonación no implica que haya una parte vencida.

2. Respecto a la parte no desistida, correspondiente al ajuste practicado por los aportes del Sr. Rossotti al trust en el exterior que hiciera, junto con su esposa la Sra. Susana Beatriz Ramponi, en el caso el juez administrativo no objetó el carácter irrevocable del trust, es decir que en el instrumento de su constitución se detallan los bienes aportados y se designan a los gestores y protectores y como beneficiarios a otras personas diferentes a la aquí recurrente. Por ello, en el caso particular le asiste la razón cuando alega que no se encuentra controvertido que en virtud de este desapoderamiento dejó de ser él el propietario de los bienes aportados y de allí la inexistencia de exteriorización de riqueza o de capacidad contributiva para gravar los mismos, principio rector en materia tributaria por mandato constitucional conforme antigua y reiterada jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (*Fallos* 312:2467; "Navarro Viola de Herrera").

A ello no obsta lo dispuesto en el último párrafo del art. 9° de la ley 27.605, ya que, como señala la Vocal Instructora en su voto ha sido el propio juez administrativo el que, precedido del dictamen del área jurídica, ha descartado la actitud dolosa del recurrente, elemento necesario para la aplicación de la presunción allí prevista, esto es el ardid evasivo o el ánimo de elusión perseguido por el contribuyente. En consecuencia, no se encuentra debidamente fundado el indicio para la aplicación de la presunción prevista en dicha norma.

Por lo expuesto, corresponde revocar el ajuste notificado en la Resolución por este concepto.

Por la forma en que se resuelve, resulta insustancial referirse al resto de los agravios.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Tener a la recurrente por desistida parcialmente de la acción y del derecho incluso del de repetición, en los términos previstos por Título I de la ley 27.743 en cuanto a los montos incluidos en el acogimiento en concepto de capital y accesorios que deriva del art.6 inciso a) la norma citada en tanto éstos se encuentran discutidos en estos autos. Las costas sobre estos conceptos se imponen a cargo de la actora.

2°) Declarar condonados de la porción de los intereses resarcitorios que exceden el límite señalado en el punto anterior y la multa apelada en autos en la proporción correspondiente al monto incluido en el mentado acogimiento, de conformidad con lo expresado en el Considerando IV. 2 Costas en el orden causado.

3°) Revocar el acto apelado en lo que hace al monto de aporte determinado que no fue objeto del desistimiento parcial formulado en autos, como así también los intereses reclamados y la multa aplicada conforme lo resuelto en el Considerando V.2 del voto de la Vocal Instructora. Las costas se imponen a la parte vencida.

4°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $676.927 (pesos seiscientos setenta y seis mil novecientos veintisiete) equivalente a 8,58 (ocho con 58/100) UMA y por el patrocinio letrado, $1.692.317 (pesos un millón seiscientos noventa y dos mil trescientos diecisiete) equivalente a 21,46 (veintiuno con 46/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, por el desistimiento parcial formulado en autos, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida conforme Ley 27.423, Resolución SGA Nº 2533/2025 (30/10/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017, sin perjuicio de la reducción dispuesta por los artículos 9 de la ley 27.743 y el art. 38 inciso b) de la Resolución General (AFIP) N° 5525/2024.

5°) Regular en conjunto los honorarios de la Dra. Valeria D’Alessandro, en el doble carácter de letrada apoderada y patrocinante, fijándolo en la suma de $2.482.664.- (pesos dos millones cuatrocientos ochenta y dos mil seiscientos sesenta y cuatro) por la representación procesal equivalente a 31,49 (treinta y uno con 49/100) UMA y por el patrocinio letrado, $6.206.660 (pesos seis millones doscientos seis mil seiscientos sesenta) equivalente a 78,71 (setenta y ocho con 71/100) UMA, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, por lo resuelto en el punto 3°) del presente decisorio, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida conforme Ley 27.423, Resolución SGA Nº 2533/2025 (30/10/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

6°) Se deja constancia que los honorarios regulados en los puntos precedentes no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.11 12:10:36 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.11 17:32:11 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.12 11:05:22 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.12 11:05:24 -03:00