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

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-137586390-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 12 de Diciembre de 2025

Referencia: EX-2025-17323958- -APN-SGAI#TFN; AMELIO ORTIZ VALERIA; 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-2025-17323958- -APN-SGAI#TFN, caratulado “AMELIO ORTIZ VALERIA s/recurso de apelación”.

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que mediante RE-2025-13011288-APN-SGAI#TFN la actora interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 12 de diciembre de 2024 dictada por el Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Centro II General Impositiva de ARCA-DGI mediante la cual se determinó de oficio su obligación 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 intereses resarcitorios e impuso una multa equivalente al 100% del monto del gravamen atribuido como evadido con sustento en lo dispuesto por el artículo 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

Se agravia puntualmente de que el Fisco determinara el Aporte Solidario y Extraordinario (ASE) incorporando bienes que fueron transferidos a un trust irrevocable, y que por ende dejaron de formar parte de su patrimonio. Cita jurisprudencia emanada de este Tribunal donde se hizo lugar al recurso intentado por los contribuyentes, poniendo de relevancia que en dichos precedentes se tuvo en cuenta el desapoderamiento efectivo de los bienes, que no se puede extender el alcance del aporte solidario a situaciones previas a su sanción en tanto contravierte los principios de irretroactividad y seguridad jurídica que es el ente fiscal quien debe demostrar la existencia de maniobras evasivas o simuladas antes de aplicar cualquier presunción de elusión fiscal. Pone de resalto que a la fecha de entrada en vigencia de la ley de aporte solidario, el valor de los bienes que poseía no superaba los $ 200.000.000, por lo que sostiene que no existía obligación de pago alguna.

Relata que el 6 de octubre del año 2020 realizó un aporte al Trust Irrevocable y Discrecional que fuera constituido con anterioridad, en el marco de un proyecto global de resguardo, conservación y distribución en vida de sus bienes desapoderándose de gran parte de sus activos financieros. Dice que extender la aplicación del ASE a activos que han sido legítimamente separados del patrimonio vulneraría no solo el principio de legalidad, sino

también los principios de irretroactividad y de seguridad jurídica. Plantea también que la determinación intentada es confiscatoria en tanto se sustentaría sobre la base de un patrimonio ficticio y riqueza inexistente, violentando el principio de capacidad tributaria.

Precisa que la aplicación de dicho tributo también produce la afectación manifiesta del principio de igualdad, puesto que dispone un tratamiento discriminatorio en materia de alícuotas, sustentándose en la ubicación de los bienes tanto en el país como en el exterior omitiendo la existencia de dos capacidades contributivas diferentes.

Sostiene que lo establecido en el art. 185 de la ley de rito fiscal nada obsta al análisis de la cuestión dado que en el caso resulta plenamente aplicable el procedimiento de determinación de oficio, y sus eventuales y posteriores etapas recursivas, entonces aun cuando los órganos administrativos intervinientes no puedan fallar declarando la inconstitucionalidad de una ley o precepto impugnado bajo ese fundamento, debe necesariamente examinarse todas las cuestiones que se planteen en torno a una tacha de inconstitucionalidad y analizarse la prueba que se ofrezca en torno a este punto, de manera que al avanzarse con la vía recursiva y llevarse la cuestión a la esfera del poder judicial, estén dado de manera previa todas las circunstancias para que esa inconstitucionalidad pueda ser declarada.

Asimismo y más allá que el titular legal de los bienes es el trust, para el caso que se entendiera que los bienes conforman la base imponible del gravamen, solicita que los mismos sean valuados en cero, dado que no se encontraban dentro de su estructura patrimonial y el carácter de irrevocable del régimen genera que los mismos no puedan ser restituidos al settlor ni éste tiene injerencia en las decisiones del trustee. Expone las características de los trust, y de la normas referidas a éstos con relación al aporte solidario al respecto, citando doctrina y jurisprudencia que sostiene que no procede la inclusión en la base del aporte a los trust irrevocables.

Realiza un análisis de la normativa del aporte solidario y dice que por su naturaleza se trata de un nuevo impuesto, trayendo a colación lo establecido por la Resolución 15/2021 del Ministerio de Economía – Secretaria de Hacienda. Además, considera que el mentado aporte constituye una sobretasa y/o un complemento del Impuesto sobre los Bienes Personales y siendo que el mismo fue abonado en tiempo y forma, se encuentra amparado por el efecto liberatorio de dicho pago. Entiende que también se encuentra vulnerado el principio de razonabilidad, ya que si bien el Fisco esgrime que el destino de lo recaudado será aplicado para la compra y/o elaboración de equipamiento médico, elementos de protección, medicamentos, vacunas y todo otro insumo crítico para la prevención y asistencia sanitaria, entre otras cuestiones, solamente un 20% sería destinado a ello.

Cuestiona la liquidación de los intereses resarcitorios por considerar que no existió mora que le fuera imputable y se opone a la multa aplicada argumentando que el aporte solidario no le era aplicable, peticionando que, para el caso de una solución adversa, se aplique la figura del error excusable afirmando que el error sería decisivo y esencial, dado que la interpretación hecha por su parte respecto del Aporte fue coincidente con la mayoría de la jurisprudencia al respecto.

Acompaña prueba documental y por los argumentos que desarrolla pide que revoque la resolución apelada en todas sus partes, con costas al Fisco Nacional.

II- Que por IF-2025-43395482-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido. Realiza un breve análisis de la ley 27.605, la situación de emergencia que diera origen a la misma y la naturaleza jurídica del aporte. Se refiere al agravio de confiscatoriedad recordando la inexistencia de derechos absolutos, en nuestro sistema constitucional. Destaca que la citada Ley cumple con el requisito constitucional de reserva de ley, en tanto ha sido creada por el Poder Legislativo de conformidad con los parámetros constitucionales establecidos al

efecto.

Se refiere a la cuestión principal del ajuste esto es si la Ley del Aporte puede gravar los activos transferidos a un trust irrevocable, y destaca que la propia ley no hace distinción estableciendo su inclusión tanto los Trust revocables como los no revocables. Afirma que conforme lo legislado y lo expuesto por la Dirección de Nacional de Impuestos, no resulta aplicable al caso el Dictamen citado por el recurrente en su recurso, ya que hace referencia a otra cuestión distinta a la discutida en autos y cita jurisprudencia al respecto.

Destaca que el aporte solidario tiene una base netamente patrimonial, independientemente de la capacidad de generar ganancias de los bienes alcanzados. Se refiere al principio de igualdad explicando que la categoría realizada por el legislador, por la cual distingue a quienes poseen bienes situados en el exterior, no solamente es legítima, sino que responde a criterios de política económica, implementada a través del sistema legislativo.

En punto a los intereses resarcitorios aplicados señala que de no requerir los intereses liquidados se estaría creando una excepción o privilegio a favor del recurrente, toda vez que han sido establecidos en virtud de las disposiciones legales, que son aplicables a todos los contribuyentes en igual situación. Respecto a la sanción aplicada indica que se lesionó el bien jurídico tutelado, toda vez que el mismo se vio afectado por el accionar del recurrente, en virtud de haberse constatado la omisión del aporte solidario y extraordinario para morigerar los efectos de la pandemia, produciéndose consecuentemente perjuicio fiscal al no ingresarse el aporte respectivo y que no se presenta ninguno de los supuestos que posibilitan la aplicación de la figura del error excusable.

Por las razones que expone, pide que se tenga presente la reserva del caso federal y solicita que oportunamente, se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto y confirmando la resolución apelada en todos sus términos, con costas.

III- Que por PV-2025-45328973-APN-VOCX#TFN se requirió a la recurrente que acompañara la traducción pública del acta de aportes fechada el 6 de octubre de 2020, lo que es cumplido a través del PA-2025-52223711-APN-DTD#JGM y del IF-2025-52223775-APN-DTD#JGM.

Que por PV-2025-52810408-APN-VOCX#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y por IF-2025-136802741-APN-VOCX#TFN. se pasan los mismos para dictar sentencia.

IV - 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 sociedad 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 …”.

V - 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. 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 revocable, 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.

Que la actora aporta como prueba documental copia certificada de la constitución “The TMS Trust” con fecha 23 de diciembre de 2019 (Anexo III) y el acta de aporte de activos del 6 de octubre de 2020 (Anexo IV) (ver IF-2025-13012009-APN-SGAI#TFN e IF-2025-13012147-APN-SGAI#TFN, respectivamente).

Que de la lectura de la traducción del primero de los documentos referidos surge -conforme a los térmimos allí empleados- que la aquí recurrente es fideicomitente (anexo primero), que como tal se encuentra dentro de los sujetos excluidos de ser beneficiarios o de asumir alguna de las otras figuras que intervienen en el trust (anexo quinto), asimismo se prevé que el fiduciario está autorizado a recibir incorporaciones o aportes al patrimonio fiduciario del patrimonio de los fideicomitentes o de otro fideicomisos constituídos por los fideicomitentes (anexo octavo, punto 27).

Por otro lado en el acta de aportes fechada el 6 de octubre de 2020 (IF-2025-52223775-APN-DTD#JGM), de su

traducción surge que a través de dicho instrumento la recurrente realizó una transferencia de activos adicionales -que se detallan- al fideicomiso de “The TMS Trust”, conforme lo establecido en el artículo 4 de la escritura constitutiva de fecha 27 de diciembre de 2019, siendo el acta en examen complementaria de ésta, dejándose constancia (punto 7) que los términos y condiciones de la escritura del Trust permanecen sin cambios.

Que también allega como documental -con su correspondiente traducción pública- una carta emitida por el “Bridgeford Trust Company” en su carácter de gestor de “The TMSTrust” en respuestas a lo solicitado por la aquí recurrente, donde expone que “los Constituyentes han sido definidos expresamente como integrantes de la “Clase Excluida” en el Anexo Quinto de la Escritura de Trust y, por lo tanto, no conservan ninguna facultad o control respecto del Trust, del Gestor del Trust o de los activos aportados al Trust”, agregando -entre lo que aquí interesa- que los Constituyentes no tienen derecho a modificar ni a revocar el Trust como así tampoco poseen información ni derechos de acceso a la información y documentación concernientes al Trust; están expresamente excluidos como beneficiarios del Trust y no tienen permitido administrar activos mantenidos en el Trust ni directa ni indirectamente (Anexo V, IF-2023-13012255-APN-SGAI#TFN).

Que, ello así, en la presente controversia no es objeto de debate que el Trust fue consistuido en el año 2019 y que la actora ha transferido bienes a éste en esa fecha como así también el 6 de octubre de 2020, esto es antes de la promulgación de la ley, que 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 (IF-2025-43506489-APN-DTD#JGM, fs. 481/494), al hacer mérito de la conducta desplegada por el contribuyente, expone que “Consultada que fuera la Sección Penal Tributario de esta División Jurídica mediante Informe IAJ N° 109/2024 (SPT DI RCII) de fecha 23/04/2024.... concluyó que '...los hechos traídos a conocimiento y en lo que atañe fundamentalmente a las conductas observadas no resultaría pasible de ser encuadrada dentro de los supuestos de responsabilidad penal, ya que en la misma -teniendo en consideración el tipo de ajuste- no se visualiza acción alguna que pueda inferir que se habría obrado en conocimiento y voluntad de efectuar un accionar evasivo...” . Que esta línea es la que también se ha seguido en lo que hace a la instrucción del sumario correspondiente, indicándose en el referido dictamen que “...valorando los hechos y la prueba colectada *-por el área revisora-*, infiriéndose de dicho análisis que en la conducta verificada no se habría manifestado el despliegue de ocultaciones maliciosas que pudieren haber inducido al Fisco Nacional al error, esta Sección no tiene objeciones que realizar al encuadre del “sub examine” en las previsiones del artículo 45 de la Ley de Procedimientos Tributarios”, lo 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 que 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).

Ello así, y dado que al no contabilizarse los bienes destinados a la constitución del Trust referido a lo largo de este punto, el valor de la totalidad de los bienes existentes al 18/12/2020 no excede el importe fijado por el art. 2 inciso b) de la ley antes citada, por lo que a tenor de lo expresado, corresponde revocar el acto apelado en su totalidad. 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 a la decisión propuesta por la Vocal Instructora y a la regulación de honorarios practicada.

En particular, porque en el caso el juez administrativo no objetó el carácter irrevocable del trust constituido por la Sra. Amelio Ortiz, ni tampoco que el instrumento de constitución es del 23 de diciembre de 2019, es decir previo a la sanción de la ley 27.605 (BO 28.12.2020) y al período previsto en su art. 9°, aún cuando parte de los aportes –que llama como aportes adicionales- fueron hechos el 6 de octubre de 2020.

Por otro lado, el juez administrativo no determinó de oficio la obligación de la Sra. Amelio Ortiz en virtud de la presunción del art. 9° de la ley 27.605, sino por considerar que los aportes al trust irrevocable quedaron alcanzados por lo previsto en el art. 3° de dicha norma. Así, lo manifiesta en forma expresa en los Considerandos de dicho acto al decir "…llama la atención los dichos de la responsable respecto de la inclusión del trust por aplicación de lo dispuesto en el art. 9° de la ley bajo análisis (periodo de sospecha) en tanto en la vista conferida no se ha hecho alusión alguna a dicha presunción y mucho menos aplicado ésta, sino que la incorporación del trust –tal como fuera reseñado en el párrafo precedente- obedece exclusivamente al cumplimiento de la norma".

Por ello, toda vez que en el instrumento se detallan los bienes aportados y se designan a los gestores y protectores y como beneficiarios a otras personas diferentes a la aquí recurrente, en el caso le asiste la razón cuando alega que no se encuentra controvertido que en virtud de este desapoderamiento dejó de ser ella la propietaria 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").

Cabe señalar que este mismo sentido ya se expidió también la Sala B de este Tribunal en el Expediente "Williner, María Magdalena", sentencia del 13 de diciembre de 2024.

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°) Revocar el acto apelado en todas sus partes, con costas a cargo de la vencida.

2°) Regular los honorarios del Dr. Mariano Federico Anna, en el doble carácter de letrado apoderado y patrocinante, fijándolos en la suma de $ 1.807.463 (pesos un millón ochocientos siete mil cuatrocientos sesenta y tres) por la representación procesal, equivalente ello a 22,41 (veintidós con 41/100) UMA, y por el patrocinio letrado $ 4.518.658 (pesos cuatro millones quinientos dieciocho mil seiscientos cincuenta y ocho) equivalente a 56,02 (cincuenta y seis con 02/100 UMA), los que quedan a cargo del Fisco Nacional 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 2996/2025 (28/11/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) 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: 2025.12.11 10:15:20 -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: 2025.12.11 11:44:00 -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: 2025.12.12 12:28:17 -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: 2025.12.12 12:28:19 -03:00