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

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-111133623-APN-VOCI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 6 de Octubre de 2025

Referencia: EX-2024-46996640-APN-SGAI#TFN; RAMPONI MARIA ANGELICA; SENTENCIA; SALA A VOC. 1RA

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En el día de la fecha se reúne la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por el Dr. José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 1° Nominación), la Dra. Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) y el Dr. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la 3° Nominación) para dictar sentencia en el expediente **EX-2024-46996640-APN-SGAI#TFN**, caratulado: **“RAMPONI MARIA ANGELICA s/ recurso de apelación”**.

El Dr. José Luis Pérez dijo:

I.- Que mediante RE-2024-46996278-APN-SGAI#TFN la parte actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 25, dictada en fecha 15/04/2024, por el Sr. Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste de la A.F.I.P-D.G.I., en virtud de la cual se dispuso determinar de oficio la obligación de la recurrente frente al Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia (“ASE”) del período fiscal 2020, más intereses, con la aplicación de una multa equivalente al 100% del impuesto presuntamente omitido en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

Preliminarmente la actora expone que, ante el establecimiento del Aporte, el cual desbarató las previsiones económicas de la actora, encomendó la confección de un informe para evaluar el impacto del Aporte sobre su patrimonio. El mismo fue remitido el 26/03/2021 al organismo fiscal, manifestando que no realizaría el pago del aporte por resultar palmariamente violatorio de derechos y garantías fundamentales.

Alega la improcedencia de la determinación practicada, en tanto gran parte de su patrimonio fue aportado de forma irrevocable al trust Castle Rock (“The Castle Rock Trust”). Por lo cual no puede integrar la base imponible del aporte.

Sobre este punto, efectúa un análisis del Código Civil y Comercial de la Nación y manifiesta que no goza de la posesión ni de la tenencia de los activos entregados al Trust, por lo que no podrían integrar su patrimonio. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Seguidamente, asevera que la instrumentación del trust tuvo como propósito de negocio, la planificación patrimonial sucesoria.

Luego, en torno a los bienes que no fueron conferidos al trust, argumenta acabadamente en el desarrollo de su apelación que el gravamen no procede, en tanto vulnera la garantía de la inviolabilidad de la propiedad, el principio de no confiscatoriedad, el principio de capacidad contributiva, el principio de razonabilidad y el principio de igualdad. Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura.

A su vez, agrega que el aporte es ilegítimo en tanto tiene aplicación retroactiva, menoscabando derechos adquiridos, esto es en virtud del pago de los anticipos del impuesto a los bienes personales, siendo que existe una evidente similitud entre el aporte y el mencionado impuesto. Afirmando que el patrimonio debiera considerarse como un hecho imponible continuado.

Alega que el aporte menoscaba el valor “seguridad jurídica” y viola el Federalismo de la Concertación.

Expone que la imposición de la resolución determinativa de oficio referente al aporte viola su derecho a una tutela administrativa efectiva.

Esgrime que debe ser ejercido el control de convencionalidad en tanto lo dispuesto por el art. 185 de la ley 11.683.

Por otro lado, solicita se revoque la sanción, atento que no procede la determinación y en subsidio se considere la existencia de error excusable. Por último, indica que no corresponde la aplicación de los intereses resarcitorios, por la inexistencia de culpabilidad de mora.

Finalmente, ofrece prueba documental y pericial contable, reserva la cuestión federal y solicita se deje sin efecto la resolución apelada, con costas.

II.- El Fisco Nacional a través del IF-2024-90555628-APN-DTD#JGM contesta el recurso y niega todos y cada uno de los hechos alegados por la recurrente.

Primeramente, destaca que el acto administrativo atacado cumple acabadamente con cada uno de los requisitos esenciales establecidos en el artículo 7 de la Ley 19.549

Luego, efectúa un análisis en torno a los aspectos normativos de la ley 27.605, sosteniendo su legitimidad en tanto la situación de emergencia sanitaria y económica al momento de su sanción.

Remite a los conceptos de solidaridad y bien común como valores fundamentales de nuestra Carta Magna, cita jurisprudencia.

En cuanto a la naturaleza jurídica del aporte, afirma que ella se enmarca en las contribuciones previstas en el art. 4° de la Constitución Nacional

En torno a la afectación de garantías, sostiene la inexistencia de derechos absolutos y de un derecho al mantenimiento de las leyes, concluyendo que no existe afectación a garantías constitucionales, sino una reglamentación u ordenación del ejercicio de derechos en los términos del art. 28, CN, pues no existe un derecho adquirido a que no se altere el régimen normativo del país.

Alega que cumple con los requisitos esenciales que exige el principio de reserva de ley.

En torno a la confiscatoriedad alegada, observa la no afectación de dicho principio por parte del aporte en pugna. Agregando que la accionante debería llevar a cabo una acabada etapa probatoria a partir de la cual surja con absoluta nitidez que el aporte solidario -no sumado a los tributos nacionales- absorbe una porción sustancial de su patrimonio, lo cual resulta de dificultosa comprobación al considerar la magnitud de la base de determinación que acoge la norma cuestionada, cita jurisprudencia.

Indica que, teniendo en cuenta la excepcional hipótesis de incidencia prevista por el legislador, la que impone la carga en cuestión por única vez, debería seguirse el criterio de contemplar el valor de los bienes, y no la rentabilidad. Concluyendo que no resulta procedente el análisis que la actora intenta a propósito de la rentabilidad que habría obtenido a lo largo del año 2020.

En relación con la alegada violación al principio de igualdad considera que tanto la doctrina como el Cimero Tribunal han convalidado la creación de categorías diferenciales cuando el legislador considere que la situación o las circunstancias lo ameriten, siempre que tales criterios de diferenciación no sean arbitrarios o irrazonables. A su vez, señala que pretender que no se le apliquen las disposiciones de la ley del aporte en cuestión -que tiene incidencia sobre el universo de contribuyentes que resultan alcanzados por los estándares que la misma establece- equivale a vulnerar la aplicación de dicho principio con respecto a los sujetos pasivos del aporte que lo ingresaron conforme establece la ley. Argumento que se replica para la atacada aplicación de alícuotas diferenciales, indicando que la diferenciación de bienes según su situación geográfica no esconde discriminación arbitraria, propósito de hostilidad ni privilegio personal o de grupo alguno.

Al respecto del principio de capacidad contributiva, concluye que siendo que la medición de la capacidad contributiva es competencia del legislador, la actora debería haber demostrado mediante cualquier medio de prueba, que la base adoptada por el legislador como expresión de riqueza no se configura al respecto de su situación fiscal.

Indica que cumple con los criterios fijados específicamente en antecedentes de la Corte en un análisis de razonabilidad.

Invoca la cláusula del progreso y destaca lo expuesto por el Juez Administrativo respecto a que la ley es clara, en lo que hace a la inclusión del trust irrevocable como bien integrante del acervo base del Aporte Solidario y Extraordinario.

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

Afirma que el artículo 3° establece que la base de determinación se calculará incluyendo los aportes a trusts, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley -18/12/2020-.

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

Asimismo, con respecto al contrato de trust, manifiesta que la propia ley no hace distinción estableciendo la inclusión tanto de los trust revocables como los no revocables.

Efectúa un análisis sobre las diferencias entre el ASE y el Impuesto a los Bienes Personales.

Recuerda la imposibilidad en relación con este Tribunal para decretar la inconstitucionalidad de una norma.

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

Finalmente, en relación con la multa aplicada, indica que no se han verificado las circunstancias que acrediten un supuesto de reducción o exculpación, extremo a que a todas luces indica la procedencia de la confirmación también de la multa impuesta, con costas

Hace reserva la cuestión federal y solicita se rechace el recurso, con costas.

III.- La parte actora mediante IF-2024-89476485-APN-DTD#JGM señala que ha decidido acogerse al Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias, Aduaneras y de la Seguridad Social establecido por la Ley 27.743 de manera parcial respecto de la deuda reclamada por el Fisco a través de las presentes actuaciones, desistiendo también de la prueba pericial contable ofrecida.

En efecto, en relación con el ASE informa que el acogimiento es parcial, en tanto ajusta y rectifica únicamente el importe que surge de calcular el aporte sin el trust, el cual asciende a pesos veinte millones ciento ochenta y tres mil setecientos cuarenta y ocho con setenta y ocho centavos, continuando la discusión en torno a la no inclusión dentro de la base imponible del ASE a los bienes aportados de forma irrevocable al trust Castle Rock (“The Castle Rock Trust”). Acompaña documentación obrante en RE-2024-89476601-APN-DTD#JGM y RE-2024-105292144-APN-DTD#JGM relativa al acogimiento.

Que en RE-2024-105292144-APN-DTD#JGM la actora acompaña nuevo F 408 en atención a las observaciones que efectuara la representación fiscal en IF-2024-98152186-APN-DTD#JGM; y mediante IF-2024-105291989-APN-DTD#JGM la recurrente ratifica su desistimiento parcial y manifiesta en carácter de declaración jurada que ninguna de las causales de exclusión previstas en los incisos k), l) y m) del artículo 4 de la Ley 27743 le resultan aplicables.

Finalmente, en IF-2024-116098893-APN-DTD#JGM la representación fiscal manifiesta que conforme lo

informado por la Sección Recaudación de la Agencia Nº 4, la contribuyente se acogió a la Ley 27743, ingresando en un plan de pagos la deuda por ASE por un importe de $ 20.183.748,78 de capital y los intereses correspondientes a dicho plan. Agrega que no surge que tenga juicios en trámite, finalizados ni paralizados y que no existe causa penal que involucre a la actora. En consecuencia, solicita se tenga a la actora por desistida parcialmente de la acción y del derecho, incluso el de repetición, con costas.

IV.- Que, en atención a que la recurrente desistió de la producción de la prueba, conforme IF-2024-89476485-APN-DTD#JGM y no quedando otro medio probatorio que la prueba documental que adjunta a su recurso, se dispone que la causa ha quedado conclusa para definitiva, debiendo resolver la misma con las constancias de autos. Ello así, mediante PV-2024-136560820-APN-VOCI#TFN se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y luego pasan a sentencia.

V.- Que en primer lugar, en función de lo dispuesto por la Ley Nº 27.743, el Decreto Nº 608/2024 y la R.G. Nº 5525/2024 y que el acogimiento fue efectuado (vide fecha de consolidación 09/08/2024), dentro de los 30 días corridos de la vigencia de la R.G. Nº 5525/2024 (B.O. 17/07/2024) y no surgiendo de las constancias de autos que la recurrente se encuentre comprendida en las exclusiones previstas en la norma; procede: tener a la parte actora por desistida en forma parcial de la acción y del derecho -incluso el de repetición- en los presentes autos por los montos regularizados por el Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia, período 2020 (art. 3 de la Ley 27.743), con costas, quedando los honorarios a regularse reducidos al 50% en virtud de lo dispuesto en el art. 9 de la citada Ley. Asimismo, corresponde tener por condonados los intereses respecto de los conceptos incluidos en el desistimiento según lo dispuesto en el inc. a) del artículo 6 de la mentada Ley y la multa con igual alcance (conf. art. 7 de la antedicha ley y arts. 20 y 23 de la R.G. 5525/2024), con costas por su orden, atento que respecto de estos últimos conceptos no existe parte vencida.

VI.- Que seguidamente, corresponde que este Tribunal se pronuncie en relación con los montos no desistidos por la recurrente.

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

Previo a adentrarnos en las particularidades de la causa conviene resumir, en su parte pertinente, la normativa involucrada.

Así, el artículo 1° de la Ley 27.605 publicada en el Boletín Oficial el 18/12/20 dispone *"Créase, con carácter de emergencia y por única vez, un aporte extraordinario, obligatorio, que recaerá sobre las personas mencionadas en el artículo 2° según sus bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, determinados de acuerdo con las disposiciones de la presente ley"*.

Por su parte, el artículo 2° establece que *"Se encuentran alcanzadas por el presente aporte: a) Las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, por la totalidad de sus bienes en el país y*

en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el título VI de la ley 23.966, de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de entrada en vigencia de esta ley (...)".

El art. 3° aclara que *"Para los sujetos alcanzados en virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2° de la presente ley, la base de determinación allí mencionada se calculará incluyendo los aportes a trusts, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley"*.

Asimismo, el Decreto reglamentario Nº 42/2021 en su artículo 2º, dispone: *"A los fines de lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia N° 27.605, los sujetos deberán declarar como propios e incluir en la base de determinación del aporte, los bienes aportados a las estructuras allí previstas, por un porcentaje equivalente al de su participación en estas. A esos efectos deberán considerarse las participaciones indirectas a que alude la norma legal, hasta el tercer grado, inclusive."*

En ese sentido, la ley 27.605 en su art. 1° crea, con carácter de emergencia y por única vez, un aporte extraordinario, obligatorio, que recaerá sobre las personas mencionadas en el artículo 2°, según sus bienes existentes a la fecha de entrada en vigencia de esa ley, determinados de acuerdo con las disposiciones de la misma, estableciendo un mínimo exento por debajo de los $ 200.000.000.

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

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

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

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

Ahora bien, entrando al análisis de los agravios constitucionales esbozados por la parte actora, los que deben ser analizados en esta instancia en el marco de lo dispuesto por el artículo 185 de la Ley 11683, debe recordarse que tal como ha señalado reiteradas veces nuestro Máximo Tribunal la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia y configura un acto de suma gravedad que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico; por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (Fallos: 345:951).

La Corte Suprema sostuvo que *"el control de constitucionalidad, aunque debe preservar el derecho de propiedad en el sentido lato que le ha adjudicado esta Corte, encuentra fundamento en que tal derecho –cuya función social se ha de tener presente- se halla con la medida de la obligación de contribuir a las necesidades comunes que pueden imponerse a sus titulares por el hecho de serlo"* (Candy S.A. c/ AFIP y otro s/ acción de amparo", del 3/07/2009).

La Corte ha dicho también que *"…escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones creados por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales (Fallos: 242:73; 249:99; 286:301). Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293)"* ("HERMITAGE S.A. C/ PEN – MeyOS", 15/06/2010).

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

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

establecer el ASE es el capital, patrimonio o riqueza de la persona -aunque únicamente sobre los bienes-.

VIII. Que entrando al análisis del caso de autos, cabe señalar que la fiscalización consideró alcanzados con el Aporte Extraordinario y Solidario (ASE) dispuesto por la Ley 27.605, a los bienes que la recurrente había transferido al Fideicomiso Castle Rock ("The Castle Rock Trust"). En efecto, surge de la copia aportada oportunamente a la fiscalización y que obra agregada a las actuaciones administrativas aportadas por la representación fiscal que la aquí actora y su cónyuge, Abel Antonio Domenech, suscribieron un Acuerdo de Constitución de Fideicomiso (Trust) en el exterior, denominado Fideicomiso Castle Rock ("The Castle Rock Trust"), con fecha 04/12/2020 -en porcentajes iguales-, con un patrimonio total de U$D 15.209.529,31 valuado a la misma fecha. Conformado por un portfolio en el Banco Santander de Miami EEUU perteneciente a la firma Blue Zephyr Inc.

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

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

Conforme surge de la propia resolución apelada en autos, el Fisco no controvierte la existencia ni el carácter del Trust constituido por la aquí recurrente en calidad de Fiduciante/Originante/Settlor, en el que actúa como Fiduciario Corpag Services S.A. (vide página 5 del acto recurrido).

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

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

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

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

En base a lo expuesto previamente, en tanto no se verifica el hecho imponible al momento de la entrada en vigencia de la ley del ASE corresponde revocar la resolución apelada. Las costas se imponen por su orden en atención a las particulares características del caso de autos y la complejidad de la cuestión analizada.

La Dra. Laura Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos y al Considerando V del Voto del Vocal instructor.

II.- Que, con respecto a la procedencia del ajuste no incluido en el desistimiento formulado, adhiero a lo expuesto en los Considerandos VI y VIII del voto que antecede, votando en el mismo sentido.

El Dr. Pablo Porporatto dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Pérez.

Por ello, **SE RESUELVE**:

1) Tener a la parte actora por desistida parcialmente de la acción y del derecho -incluso el de repetición- en los presentes autos respecto del Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia por el período fiscal 2020, conforme los montos regularizados (arg. art. 3 de la Ley 27.743), con costas; y por condonados los respectivos intereses según lo dispuesto en el inc. a) del artículo 6 de la mentada Ley y la multa respecto de los conceptos incluidos en el desistimiento (conf. art. 7 de la antedicha ley y arts. 20 y 23 de la R.G. 5525/2024), con costas por su orden, atento que respecto de estos últimos

conceptos no existe parte vencida.

2) Revocar la resolución apelada en lo que no fuera objeto de desistimiento, esto es lo relacionado con el aporte al Trust Irrevocable Castle Rock. Costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.10.06 10:51:59 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.10.06 16:01:22 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.10.06 16:03:00 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.06 16:03:30 -03:00