República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-85250742-APN-VOCV#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 3 de Septiembre de 2026

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-101324562- -APN-SGAI#TFN; SUC.K.J.I.

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° **EX-2024-101324562- -APN-SGAI#TFN** caratulado: **"SUC. K.J. I. S/ APELACIÓN"**;

y CONSIDERANDO:

I.- Que la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 44/2024 de fecha 23/08/2024, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la AFIP – DGI, notificada el mismo día, en la cual se determinó de oficio el Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia –Ley 27.605-, período fiscal 2020, intimando el ingreso de la suma de $ 69.734.731,87 con más intereses resarcitorios por la suma de $ 158.999.372,74.

En primer lugar manifiesta que la Resolución apelada, no detalla el contenido del Contrato del JIK Trust aportado durante la fiscalización. Únicamente se limita a decir que la norma no exceptúa de su marco de aplicación a los trust irrevocables y que tampoco hace distinción con relación al tratamiento a otorgar si fuese revocable o irrevocable.

Entiende que omite por completo el hecho de que el contribuyente no es titular del JIK Trust ni tiene ningún tipo de participación en dicho fideicomiso. Los bienes aportados le pertenecen jurídicamente al Fiduciario quien los administra en beneficio de sus beneficiarios, sujetos distintos a aquel. Por este motivo, el Aporte es inaplicable a dichos bienes en tanto no le pertenecían ni le pertenecen.

Señala que la interpretación que realiza el Fisco del artículo 3ro. viola el principio de capacidad contributiva y el derecho de propiedad. Además, esgrime que existe una violación a la garantía de razonabilidad y capacidad contributiva, confiscatoriedad.

Sostiene que la Resolución pretende erróneamente la aplicación del artículo 9 in fine de la Ley de Aporte Solidario que refiere a las variaciones patrimoniales ocurridas en una ventana de 180 días anteriores a la creación del impuesto que impliquen un posible ardid evasivo. Ello toda vez que no alega siquiera la existencia de tal ardid, ni mucho menos produce prueba o cita circunstancias que ameriten el análisis del Contrato de Trust en

dichos términos. El Fisco en ningún momento alega, fundamenta o prueba la existencia de dicho ardid, lo que torna inaplicable dicho artículo sin perjuicio de la potencial ilegalidad de su aspecto temporal.

Sostiene que el contrato de trust irrevocable implica un desapoderamiento, los bienes no pertenecen a quien los aportó, es decir que los bienes salieron del patrimonio.

En subsidio, sostiene que no resulta procedente el pago del aporte solidario dado que ya tributó el impuesto sobre los bienes personales.

Manifiesta que la aplicación de intereses resarcitorios resulta improcedente, así como la sanción aplicada.

Invoca jurisprudencia en apoyo a su postura. Ofrece prueba documental e, informativa. Efectúa reserva del Caso Federal y solicita se revoque la resolución apelada con expresa imposición de costas.

II. Que mediante IF-2024-127469721-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso conferido. Esgrime que para los sujetos alcanzados en virtud de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 2 de la Ley 27.605, la base de determinación del Aporte 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 la ley (art. 3° Ley N.° 27.605).

Entiende que la norma no hace ninguna distinción estableciendo la inclusión en la base de determinación del Aporte tanto a los trust revocables como a los irrevocables. Asimismo, cita el art. 9 de la ley del ASE. Por otro lado, destaca jurisprudencia que apoya su postura “ALLENDE, PATRICIA MARIA c/EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”, EX 7160/2021, sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo Federal N°11 de fecha 04/12/2023. También SRODEK HART, GUILLERMO JORGE c/EN-AFIP-LEY 27605 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO”, EX 4725/2021, sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo Federal N°11, de fecha 05/04/2024.

Señala que al respecto, la Dirección Nacional de Impuestos emitió el dictamen IF-2021- 12849643-APN-DNI#MEC con el objetivo de zanjar la cuestión, explicitando que "El artículo 3° de la ley no exceptúa de su marco de aplicación a los “trust irrevocables” por lo que éstos quedan comprendidos dentro de su alcance, debiendo declararse como propios e incluir en la base de determinación del aporte, los bienes aportados a esa estructura, por un porcentaje equivalente al de su participación al 18/12/20".

Señala que es el propio legislador que mediante la Ley N° 27.605, impuso en el tercer párrafo del art. 9 un esquema presuntivo de aplicación generalizada respecto a las variaciones de los bienes sujetos a aporte acaecidas durante los 180 días inmediatos a la fecha de entrada en vigencia de la ley, recayendo en el contribuyente probar lo contrario.

Sostiene que no es el Fisco quien debe fundar la presunción, toda vez que es impuesta por la misma ley, recayendo la carga de derribar la misma en los responsables. Agrega que en el presente caso no se aprecia que el contribuyente, durante el procedimiento determinativo llevado a cabo, hubiere derribado esa presunción.

Destaca que el cambio a Irrevocable del Trust fue operativo dentro de los 180 días inmediatos -anteriores a la entrada en vigencia de la Ley en trato-, generando en consecuencia una disminución en su patrimonio, por lo que se presume, salvo prueba en contrario, una operación destinada a eludir el pago extraordinario dispuesto por la Ley 27.605.

Alega que en estos autos, se observa que se efectiviza en momentos en que la noticia sobre el trámite legislativo de la sanción del Aporte, que se concretara poco después con la sanción de la ley N° 27.605, se encontraba largamente difundida, lo que legitima la aplicación de la norma legal a su respecto.

Señala que aunque no revistiera el carácter de ley sancionada, la norma en estudio era de conocimiento público en general y, por simple sentido común, debió ser de minucioso seguimiento por quienes resultaban allí alcanzados, entre ellos la recurrente.

Destaca el estado de emergencia que atravesó nuestro país y las medidas adoptadas por el Estado para mitigar los efectos del COVID-19, en consecuencia, no puede dejar de mencionarse la magnitud del gasto que le implica al Estado el rol asistencial asumido ante el surgimiento de la pandemia, máxime cuando nuestro país ya se encontraba previamente en una situación de emergencia pública, tal como declarara el Congreso Nacional mediante la ley Nº 27.541, en materia económica, financiera, fiscal, administrativa, previsional, tarifaria, energética, sanitaria y social.

Destaca que el Aporte se apoya sobre principios y valores establecidos en nuestra Constitución Nacional y en pactos internacionales con jerarquía tal. Es decir, gran cantidad de normas remiten al valor de solidaridad, valor que, al mismo tiempo, remite al principio de igualdad y al concepto de bien común como valor fundamental de nuestra Carta Magna.

En cuanto a la declaración de inconstitucionalidad de una norma señala que constituye la última ratio del orden jurídico, cita jurisprudencia. Tan es así que, en el caso de este Tribunal, el art. 185 de la ley de rito fiscal lo inhibe de pronunciarse sobre la constitucionalidad de una norma.

Alega que de esta manera, y de conformidad con la amplia jurisprudencia de la CSJN en la materia, cabe indicar que nadie dispone de un derecho irrevocablemente adquirido al mantenimiento de las leyes, puesto que el Poder Legislativo se encuentra facultado a aplicar medidas políticas readecuando las existentes o sancionando nuevas normativas, siempre que las mismas se circunscriban a los procedimientos establecidos por la Constitución Nacional.

Concluye 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.

Afirma que en idéntica situación nos encontramos con el aporte en estudio, pues tal como se mencionó previamente, todos sus elementos constitutivos fueron establecidos por el Poder Legislativo mediante ley y, en ese sentido, no sólo se dio cumplimiento al aspecto formal del principio de legalidad, sino también al aspecto material en cuanto describe acabadamente los presupuestos de los cuales nace el deber de ingresar el aporte. En este lineamiento, destaca que el artículo 4° de la Constitución Nacional establece que el Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional, formado del producto de las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso Nacional.

Respecto a los planteos de similitud entre el impuesto a los bienes personales y el ASE detalla que las obligaciones jurídico tributarias referidas están constituidas por diferentes elementos esenciales, entre los que se destacan el elemento temporal y el elemento cuantitativo, éste último, compuesto por la base de cálculo y las alícuotas. La base es diferente para cada uno de ellos, cada una de ellas posee hipótesis de incidencia distintas, por lo que no es posible trasladar el efecto liberatorio del pago del Impuesto sobre los Bienes Personales al Aporte.

Respecto a los intereses resarcitorios, esgrime que es la actora quien debe acreditar que no hubo mora culpable. Y en tal sentido, el hecho de que considere que el aporte bajo examen importa la vulneración de derechos constitucionales, no obsta a la liquidación de los intereses resarcitorios. En otras palabras, la incertidumbre se halla sólo en su fuero íntimo dado que la normativa que regula el aporte solidario es clara y no ofrece duda o controversia alguna.

De este modo, la mora resulta imputable, porque el actor de haber obrado con buena fe, debió ingresar el ASE y luego, en su caso, instar las etapas correspondientes para hacer valer su interpretación de ley, porque de otra forma, no queda otra opción que preguntarse qué ocurriría con las arcas del Estado si cada contribuyente antes de hacer frente a sus obligaciones priorizara su interpretación de la ley, corresponde también la confirmación de los intereses resarcitorios reclamados en el acto atacado.

Por último, solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III.- Que, conferido al recurrente el traslado de oposición a la prueba efectuado por el Fisco Nacional, se intima a las partes a los fines de que manifiesten si consideran que la audiencia prevista en el art. 173 de la ley 11.683 deviene inoficiosa. En atención a las manifestaciones de las partes mediante PV-2025-17226333-APN-VOCV#TFN se declara que deviene inoficiosa la audiencia prevista en el artículo 173 de la Ley No 11.683, t.o. Vigente, se tiene por agregada la prueba documental; se abre la presente causa a prueba por el término de ley, se hace lugar al exhorto ofrecido por la actora dentro de la prueba informativa, dirigido a Nueva Zelanda.

Atento el tiempo transcurrido sin que el exhorto se lleve a cabo y toda vez que la prueba que la recurrente pretende incorporar, sustancialemente se encuentra agregada en los antecedentes administrativos por el Fisco Nacional y acompañada en autos por la propia actora con la respectiva traducción y legalizaciones (esto es, copia del contrato de Trust del 26/09/2019 y su modificación a la condición de irrevocable del 7/07/2020), y lo dispuesto en el art. 373 del CPCCN, se cierra el período de instrucción, se elevan los autos a la Sala B, las que los pasa para dictar sentencia.

IV.- Que en IF-2024-03556959-AFIP-SEDODVRRTU#SDGOPII se encuentra el informe final de inspección donde se detalla el análisis de composición del patrimonio. Allí, surge que respecto al rubro depósitos bancarios y tenencia de dinero en el exterior, al analizar su composición y comparando la misma con lo oportunamente declarado en el Impuesto a los Bienes Personales 2019, se observa que la verificada no consideró la totalidad de la tenencia de dinero, depósitos y acciones todas en el exterior en la base de cálculo del aporte solidario, argumentando que las mismas fueron transferidos irrevocablemente a un Fideicomiso denominado JIK TRUST (NEW ZEALAND) y por tal motivo no forman parte de la misma.

Que en dichas actuaciones se encuentra agregado el contrato de Trust JIK TRUST (NEW ZEALAND) del 26/09/2019 y su modificación a la condición de irrevocable del 7/07/2020.

Que el Organismo Fiscal señala que leidos conjuntamente los artículos 2° y 3° de la Ley N° 27.605 y 3°del Decreto N° 42/21, la actuación consideró que la transferencia en cuestión se halla alcanzada por el Aporte Solidario y Extraordinario, ello así en virtud de que *"El artículo 3 de la ley no exceptúa de su marco de aplicación a los 'trust irrevocables' por lo que éstos quedan comprendidos dentro de su alcance, debiendo declararse como propios e incluir en la base de determinación del aporte, los bienes dinero, depósitos y acciones aportados a la estructura IK TRUST (NEW ZEALAND) al 18/12/20"*.

Que en función de ello, continúo el proceso determinativo lo que derivó en la apelación de la Resolución Nº 44/2024 en autos.

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

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"*.

Por su parte, 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.

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-.

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 a un Fideicomiso. En el año 2019 constituyó un fideicomiso (Trust) en el exterior inicialmente revocable. Durante el año 2020 realizó los siguientes aportes en efectivo: 13/03/2020 JIK TRUST (NEW ZEALAND) USS 2.220.293 (desde Julius Bar); 13/03/2020 JIK TRUST (NEW ZELAND) USS 490.318 (desde Julius Bar); 18/02/2020 JIK TRUST (NEW ZEALAND) U$S 2.996.000 (desde LGT); Aportes en Titulos y acciones: 17/03/2020 JIK TRUST (NEW ZEALAND) USS 4.725.372 (desde LGT) 17/03/2020 JIK TRUST (NEW ZEALAND) USS 4.718.324 (desde Julius Bar).

Con fecha 07/07/2020, el fideicomiso adquiere el carácter de irrevocable conforme se desprende de fs. 50/52 Cuerpo IF-2024-03556959-AFIP-SEDODVRRTU#SDGOPII y de la copia acompañada por la parte actora debidamente traducida, carácter éste que es afirmado por el Fisco Nacional (vide pág. 5 del acto determinativo). Cabe destacar que en dicho documento también se modifica la cláusula 12, que impide que la cláusula 15 -donde se dispone la irrevocabilidad del trust- sea modificada.

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 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 constituye en el efectivo titular 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, 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 Jik Trust.

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 los trusts denominados “revocables” de aquellos 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 nacional, 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).

Por último, cabe analizar los dichos del juez administrativo en relación a que *“vale señalar que en ciertas ocasiones las normas tributarias buscan impedir maniobras de evasión fiscal, que pueden resultar de aplicación al período transcurrido entre el proyecto de modificación y la sanción de la ley, o desde su promulgación y hasta la fecha de entrada en vigencia. Su objetivo es evitar la acción deliberada de los contribuyentes que cuando toman conocimiento acerca de un cambio en la legislación, desarrollan maniobras para sustraerse de la imposición para disminuirla en la mayor medida posible. Ejemplo de ello es lo normado en el último párrafo del artículo 9 de la Ley Nº 27.605 (período de sospecha)”*y en cuanto agrega *“no existe retroactividad ya que la norma por la cual se crea el aporte establece el hecho imponible, que da nacimiento a la obligación se perfecciona el mismo día que su entrada en vigencia y la base son los bienes existentes y valuados a dicha fecha, permitiendo -vía presunción legal- la verdadera determinación de la base ante la presencia de maniobras elusivas o evasivas”*.

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

A mayor abundamiento, el contribuyente de autos al momento de realizar el desapoderamiento de los bienes y constituir el fideicomiso irrevocable no conocía la norma legal.

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

En el caso, puede verse con meridiana claridad que la *intentio facti* y la *intentio juris* del acto celebrado -esto es, la constitución del trust irrevocable- confluyen con total armonía. Constituyendo esta, una práctica habitual en la administración patrimonial y el desarrollo de la vida familiar.

En el caso particular, más allá de la previsión legal de sospecha establecida en la norma, lo cierto es que al momento del desprendimiento de los bienes del recurrente (07/07/2020), no existía la ley que establecía el ASE ni, obviamente, las condiciones de gravabilidad del mismo, por lo que mal podría sostenerse -sin que exista siquiera semiplena prueba de ello- que tuvieron como único propósito la evasión o elusión de la norma que habría de establecer el tributo, que incluso podría no haberse aprobado o haberse aprobado en otras condiciones, por lo que difícilmente podría aplicarse -reiteramos, sin un fundamento concreto atendible- dicha presunción respecto de una norma que no se encontraba vigente

Por su parte, el Fisco Nacional, en ningún momento logra probar que el fideicomiso implementado haya sido defectuoso, tanto extrínseca como intrínsecamente, ni que el mismo haya sido simulado con el propósito de perpetrar una maniobra de evasión, a resultas de un quebrantamiento de la normativa vigente al momento de dicho acto.

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 y, en consecuencia, hacer lugar al planteo efectuado por la recurrente.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Revocar la resolución apelada. Costas al Fisco Nacional.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2026.09.02 15:16:36 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Vocalía VI Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Armando Magallon
Date: 2026.09.02 19:11:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Armando Magallon
Vocal
Vocalía IV Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2026.09.03 07:29:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal
Vocalía V Sala B Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.09.03 07:30:28 -03:00