

Bienes Personales Aportes Irrevocables

JURISPRUDENCIA

Bienes personales. Aportes irrevocables

Se hace lugar al

recurso de apelación interpuesto por los actores, y se deja sin efecto el ajuste efectuado en la determinación de oficio del impuesto sobre los bienes personales con respecto a los aportes irrevocables, por entender que únicamente pasan a formar parte del capital de la sociedad (y, por tanto, del patrimonio de sus socios a través de su participación accionaria) cuando se realice el correspondiente aumento de capital.

Buenos Aires, 19 de marzo de 2015.- Y VISTOS; CONSIDERANDO: I.- Los actores

-sustentando sus recursos mediante los memoriales de fs. 900/905 y 910/915 vta., que fueron replicados a fs. 965/969 vta.- recurren el pronunciamiento de fs. 877/880 por el que la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente las resoluciones nros. 28/04 y 27/04, que determinaron de oficio el impuesto sobre los bienes personales, período fiscal 1998, con más intereses resarcitorios y multa. Asimismo, contra la regulación de honorarios practicada a fs. 948, interponen recurso de apelación el actor Claudio Scalise a fs. 449/450, Emilio Luis D'Amato y José Alberto Monfil -en su carácter de patrocinantes de la parte actora- a fs. 451 y 452/454.

II.- Para así decidir, el tribunal a quo confirmó los ajustes que han sido materia de agravio en esta instancia, por las siguientes razones: II.1.- Respecto de las participaciones societarias en Welton S.A., Alfacar S.A. y Alfamotor S.A., sostuvo que éstas habían sido subvaluadas, al calcularse sobre patrimonios a los que no se les incluía los aportes irrevocables de terceros no accionistas. Citó, al efecto, lo dispuesto en el artículo 20 del decreto n° 127/96, reglamentario de la ley del impuesto; así como también sentencias de las Salas III, IV y II de esta cámara en las causas "Herrera de Noble, Ernestina Laura", "Pagliaro, Lucio Rafael" y "Aranda, José Antonio", pronunciamientos del 19/07/2001, 21/11/2006 y 05/06/2007, respectivamente.

II.2.- En lo que hace al contrato de mutuo celebrado con Fernando Carrascosa, entendió que, en la medida en que la ley grava "los intereses que se hubieren devengado", sin efectuar distinción alguna, los punitivos debían incluirse en la valuación del correspondiente crédito.

III.- Los actores, por su parte, se agravian de lo así decidido argumentando que: III.1.- A los efectos del cálculo de sus participaciones en Welton S.A., Alfacar S.A. y Alfamotor S.A. no debe computarse en el patrimonio de esas sociedades los aportes irrevocables de terceros no accionistas, porque éstos ya están gravados en cabeza de esos terceros y, de tener que tributar los accionistas también, se configuraría una doble imposición. Por tales razones, califica de absurda e inconstitucional la interpretación contraria, invocando los principios de legalidad, igualdad y capacidad contributiva.

III.2.- Tampoco deben incluirse los intereses punitivos en la valuación del crédito por el contrato de mutuo celebrado con Fernando Carrascosa, ya que, por un lado, aquéllos no están comprendidos en la definición de "bienes personales" dada por la ley del impuesto; y, por otro, la referencia a los intereses efectuada en el artículo 22, inciso d., no puede extenderse a conceptos que tienen una naturaleza distinta de los resarcitorios, los cuales, si el legislador hubiera querido, se habrían gravado expresamente.

IV.- Corresponde entonces abordar la primera de las cuestiones, esto es, la relativa al tratamiento tributario de los aportes irrevocables. IV.1.- En principio, es conveniente recordar que los denominados, entre otras formas, "aportes irrevocables a cuenta de una futura suscripción de acciones" consisten básicamente en valores entregados por una persona -sea socio o tercero- a una sociedad bajo el compromiso de que ésta le entregue a cambio el equivalente en acciones, una vez cumplidos los extremos legales requeridos al efecto.

Ahora bien, más allá de las diversas posturas que ha asumido la doctrina especializada sobre la naturaleza jurídica de ese instituto, así como de los problemas derivados de su carencia de regulación legal, lo cierto es que no existe -ni tampoco podría existir- divergencia con respecto a que los aportes irrevocables únicamente pasan a formar parte del capital de la sociedad (y, por tanto, del patrimonio de sus socios a través de su participación accionaria) cuando se realice el correspondiente aumento de capital, con la correlativa suscripción de acciones. Es que de otro modo se violaría el específico régimen legal de atribución de competencias previsto en la ley societaria, ya que si bien el contrato con el aportante puede ser suscripto por el órgano de administración de la sociedad -el directorio-, es potestad exclusiva del órgano de gobierno -la asamblea de socios- decidir sobre el eventual aumento de capital requerido para que la operación se lleve a cabo (ver E. M. Favier Dubois (p), R. A. Nissen, D. R. Vítolo, H. O. Vázquez Ponce, E. H. Richard, H. Ricciati (h.), A. A. Romano y H. M. García Cuerva, en "Negocios parasocietarios", dir. E. M. Favier Dubois (h), Buenos Aires, Ad-Hoc, 1999, volumen II, 2ª ed., pags. 75-126; así como también G. Cabanellas, "Los aportes irrevocables a cuenta de futuras suscripciones", en "Revista del derecho comercial y de las obligaciones", Buenos Aires, Depalma, volumen 2013-A, pags. 331-403).

IV.2.- Es claro, pues, que las acciones de los socios no alcanzan a los aportes irrevocables y, careciendo de todo derecho de propiedad sobre éstos, la postura del Fisco Nacional en cuanto a que deben incluirlos a los efectos del impuesto a los bienes personales importa no sólo desconocer el presupuesto de hecho sobre el que recae el tributo (cfr. arts. 16, 19 y 20, título VI, ley 23.966), sino también prescindir de la real existencia de capacidad contributiva que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (cfr.

C.S.J.N., causa M. 1328. XLVII., ?Mera, Miguel Ángel (TF 27.870- I) c/DGI?, con sentencia del 19/03/2014; y sus citas de Fallos: 312:2467; 314:1293). Es más, dado que en el presente caso la discusión gira en torno de aportes irrevocables realizados por terceros, puede afirmarse, incluso, que éstos tampoco pasarán a formar parte del patrimonio de esos socios aun luego de capitalizarse. En efecto, de seguirse el curso de lo acordado sobre esos aportes, al capitalizarse éstos es el tercero el que pasará a convertirse en socio por tales sumas. Y ello es así, pese a las razones argüidas en los actos determinativos impugnados. Por un lado, porque la circunstancia de que, en razón de la vocación de integración de los aportes irrevocables al capital social que implica el correspondiente contrato, la ciencia contable aconseje por previsión incluirlos dentro del patrimonio neto (cfr. resolución técnica n° 17, de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas), no es justificativo suficiente para prescindir de las razones jurídicas que demuestran que los socios carecen de todo derecho de propiedad sobre aquéllos. Por otro lado, porque el artículo 20 (en su versión vigente a la fecha de los hechos) del decreto n° 127/96, reglamentario de la ley del impuesto, no podría significar una extensión del hecho imponible previsto en la ley, bajo pena de violar el principio de legalidad en materia tributaria (cfr. mutatis mutandi, Fallos: 326:3168). IV.3.- Por lo demás, lo hasta aquí dicho fue reconocido por el propio Fisco Nacional en la etapa determinativa. En efecto, allí se planteó la duda acerca de si era procedente el ajuste a la luz de lo sostenido por la Dirección de Asesoría Técnica en la actuación n° 1676/99 (DI ATEC) (ver fs. 448 del cuerpo de antecedentes relacionados con la determinación al actor Claudio Scalise, y fs. 408 de los relativos a la actora María Gabriela Scalise). En el referido dictamen, la mencionada dirección -ante la consulta de un contribuyente- sostuvo que no correspondía incluir, en la valuación de la participación de un socio a los fines del impuesto, los aportes irrevocables efectuados por otro socio. Así es que dijo: ?se aprecia que en el caso que tratamos, de aplicarse el porcentaje de participación del rubrado sobre el total del Patrimonio Neto de la sociedad -el cual se encuentra compuesto por un aporte irrevocable de otro accionista-, no resultaría adecuadamente reflejada la verdadera participación del consultante en dicha empresa. Ello así, atento a que al considerar que el contribuyente del asunto participa en el aporte realizado por otro accionista, se estaría sobrevaluando su tenencia accionaria. Es de señalar que el Impuesto sobre los Bienes Personales tiene carácter patrimonial, tomando como manifestación de capacidad contributiva a la totalidad de los bienes de cada individuo. Atento a ello, se deben considerar las premisas constitucionales cuando expresan la idea de la distribución de las cargas impositivas, en virtud de los principios de proporcionalidad, igualdad y equidad, relacionándolos con la capacidad contributiva. Si bien no puede negarse que la tenencia accionaria en sí misma constituye una demostración de capacidad contributiva que el legislador ha querido alcanzar, se estima que una sobrevaluación de esa tenencia como la observada en el presente caso, provocaría la vulneración de los principios antes enunciados, dado que en definitiva se estaría aplicando un impuesto sobre un bien que no pertenece al contribuyente desde el punto de vista de la realidad económica?. A continuación, ponderó lo establecido en el ya citado artículo 20 del decreto reglamentario, y sostuvo -en concordancia con lo antedicho- que ?el sujeto del tributo debe adicionar el aporte irrevocable que efectuó al valor de sus acciones en la medida o proporción que le corresponda? (ver fs. 1/6 del cuerpo de antecedentes de 26 fs., labrado a los efectos de la cuestión interpretativa suscitada). En razón de ello y de lo resuelto por la Sala III de esta cámara en el precedente ?Herrera de Noble?, la división encargada de la determinación de oficio requirió opinión al organismo técnico pertinente; pronunciándose la Dirección de Asesoría Técnica en la actuación n° 562/03 (DI ATEC). Esta última ponderó que no existía contradicción entre lo dictaminado en la actuación 1676/99 (DI ATEC) y el caso ?Herrera de Noble?, porque en este último, si bien el aporte irrevocable había sido efectuado por una empresa en calidad de tercero, la contribuyente era, a su vez, accionista de ésta, por lo que debía considerarse que realizó indirectamente ese aporte (ver fs. 11/13, y 16/22 del cuerpo antedicho). Sin perjuicio de todo ese desarrollo, la resolución determinativa se limitó a indicar que lo dictaminado en la actuación 1676/99 (DI ATEC) no era aplicable al presente caso porque allí se trataba de aportes irrevocables efectuados por terceros accionistas y no por terceros no accionistas. Esa conclusión se aparta de las consideraciones de carácter sustancial efectuadas en el mencionado dictamen, excusándose en una diferenciación puramente formal; lo cual -también- viciaría severamente la fundamentación del acto. Por todo ello, corresponde entonces revocar el ajuste concerniente al tratamiento tributario sobre los aportes irrevocables. V.- De otro lado, en lo que se refiere al ajuste relacionado con la gravabilidad de los intereses punitivos, debe recordarse que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (cfr. Fallos: 330:4988); correspondiendo confirmar las resoluciones impugnadas en ese punto. VI.- En razón del modo en que se resuelve, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada a fs. 948. Por lo expuesto, este Tribunal RESUELVE: 1.- hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por los actores, dejando sin efecto el ajuste efectuado en las resoluciones nros. 28/04 y 27/04 con respecto a los aportes irrevocables, y confirmando la sentencia apelada en los restantes aspectos; 2.- imponer las costas de ambas instancias por los respectivos vencimientos (cfr. artículo 71 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); 3.- dejar sin efecto la regulación de honorarios practicada a fs. 948. Se hace constar que el Dr. Carlos Manuel Grecco suscribe la presente en los

términos de la Acordada 16/2011 de esta Cámara. Regístrese, notifíquese y devuélvase.- CLARA MARÍA DO PICO
CARLOS MANUEL GRECCO RODOLFO EDUARDO FACIO Hernán Gerding Secretario
002831E