

## Bienes Personales

### JURISPRUDENCIA

### Bienes personales

### Se confirma la resolución del Tribunal

Fiscal de la Nación que determinó de oficio el impuesto sobre los bienes personales por entender que las acciones y participaciones en el capital objeto de las presentes actuaciones se encuentran alcanzadas por dicho impuesto en virtud de lo dispuesto por el artículo agregado a continuación del artículo 25 de la ley del tributo, sin que a ello obsten los términos de la cláusula de la nación más favorecida, que no alcanza a la materia.

Buenos Aires, 10 de marzo de 2015.- Y VISTOS: estos autos, caratulados

?JBS Argentina SA (TF 34685-I) c/ DGI?, y  
CONSIDERANDO: I.- Que a fs. 182/187, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó en todas sus partes la resolución N° 09/2011 (DV DEOB), mediante la cual la Sra. Jefa (Int.) de la División Determinaciones de Oficio B del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales determinó de oficio el impuesto sobre los bienes personales correspondiente a JBS Argentina SA en su carácter de responsable sustituto, respecto de los períodos fiscales de 2005 y 2006 y liquidó los intereses resarcitorios. En primer lugar, desestimó el planteo de nulidad articulado por la parte actora. En este sentido, recordó que la accionante fundaba su planteo nulidicente en la falta de motivación de la resolución recurrida, en razón de que en ésta se tuvo en cuenta el dictamen de la Procuración del Tesoro N° 170/2006, que es de fecha posterior a los períodos del ajuste. Sostuvo que en el acto recurrido se indicaban los fundamentos fácticos y jurídicos para su dictado, constituyendo los argumentos vertidos por la recurrente una discrepancia con el criterio fiscal, relacionado con la cuestión de fondo discutida en autos.

Postuló que no se vislumbraba en el presente caso un menoscabo al derecho de defensa. Recordó, a mayor abundamiento, que cuando la restricción de a defensa en juicio tenía lugar en sede administrativa, la efectiva violación al art. 18 de la Constitución Nacional no se producía en tanto existiera la posibilidad de subsanarse en una etapa jurisdiccional posterior. En cuanto al fondo del asunto, consideró que la cuestión a resolver consistía en establecer si la cláusula de la nación más favorecida (en adelante CNMF), prevista por el art. 48 del Tratado de Montevideo de 1980, resultaba aplicable a la materia tributaria y, en consecuencia, si correspondía el ingreso del impuesto sobre los bienes personales por las acciones y participaciones que en la sociedad recurrente poseía su inversor del exterior, JBS Holding Internacional S.A., sujeto residente en la República Federativa de Brasil, país integrante de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI). Puntualizó que: - la CNMF del Tratado de Montevideo (suscripto por Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela), suscitó cuestionamientos con relación a la aplicación del impuesto sobre los bienes personales a las acciones y participaciones en sociedades argentinas que poseían residentes de países miembros de la ALADI, en atención a lo establecido por el art. 25 de la ley del tributo antes aludido; - la lectura que hacía la recurrente de los términos del memorando N° 1000/2002 de la Dirección Nacional de Impuestos resultaba incorrecta, ya que al expresarse en él que la materia tributaria quedaba comprendida en las decisiones políticas que adoptara cada uno de los Estados miembros, cabía entender que para que la CNMF resultara aplicable a dicha materia tributaria era condición indispensable la celebración de un convenio internacional que incluyera el tratamiento del tema en estudio o que los países signatarios lo hicieran unilateralmente; - con el país del que era residente la sociedad controlante titular de la mayoría de las acciones de la empresa aquí recurrente, no se había suscripto ningún tratado internacional de carácter tributario aplicable al presente caso, sin que resultara posible invocar el art. 48 del Tratado de Montevideo para exigir la extensión de la CNMF a materias impositivas; - Argentina había firmado con diversos países tratados para evitar la doble imposición, que determinaban que el patrimonio de una persona sólo pudiera ser gravado por el país de su residencia, lo que llevaba a que el impuesto sobre los bienes personales no pudiera aplicarse sobre las acciones y participaciones en el capital de sociedades argentinas cuyos titulares fueran residentes en esos países; - siendo notorio que con Brasil no existía un convenio para evitar la doble imposición, y que tampoco Argentina había ubicado a la materia tributaria dentro del alcance nacional del art. 48 del Tratado de Montevideo, la interpretación formulada por la recurrente resultaba forzada, ?... ya que la respuesta dada por la AFIP a la consulta realizada en la reunión de la Comisión de Enlace AFIP-DGI/CPCECF del 18/6/03 en la que se reconocía al Ministerio de Relaciones Exteriores como el organismo autorizado para dirimir las cuestiones atinentes a la aplicación y vigencia del tratado de Montevideo, no contradice la opinión emanada de la Dirección Nacional de Impuestos, en su Memorando N° 1000/02? (sic); - en síntesis, la circunstancia de que la materia impositiva no hubiera sido excluida de la cláusula del art. 48 del Tratado de Montevideo, no autorizaba a suponer que ella debía ser admitida -por aquello de que todo lo no prohibido está permitido-, máxime cuando la Cancillería sostenía que tal aplicación dependía de su inclusión en un convenio internacional, por el momento inexistente; - la Procuración del Tesoro de la Nación emitió el 30/6/2006, el dictamen 170/06, en el que concluyó que no correspondía aplicar la contemplada en el Tratado de

Montevideo a la materia tributaria; en definitiva, la opinión de la Procuración del Tesoro era que la materia tributaria no se hallaba comprendida dentro de la CNMF (dictámenes 170 y 192, ambos de 2006); - si bien a partir del año 2006, con el dictado del aludido dictamen, se finalizó la discusión generada al respecto, lo cierto era que de no existir tal pronunciamiento de la Procuración, la cuestión quedaba resuelta con el mero análisis del Tratado de Montevideo, ya que éste no se refería a la materia tributaria sino sólo a la estrictamente comercial, mientras que el único aspecto tributario comprendido era el atinente a los aranceles aduaneros; - en consecuencia, en tanto para concluir que la CNMF no comprendía a la materia tributaria no resultaba relevante el dictamen de la Procuración del Tesoro, cabía rechazar el planteo de la recurrente relativo a que dicho dictamen era de fecha posterior a los períodos involucrados en autos; - a dicha conclusión no obstaba el texto del art. 31.1 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, ?... toda vez que tratándose de exenciones, éstas no dependen de una cuestión de buena fe respecto del objeto y finalidad de un tratado, sino de que exista la norma expresa que las consagre? (sic); - en sentido concordante, cabía citar lo señalado en la Nota Externa 5/2008 emitida por la AFIP (B.O. 4/8/08). Recordó que el tema bajo estudio había sido objeto de pronunciamiento por parte de esa Sala, al resolver en las causas ?Techint Compañía Técnica Internacional SACI s/ recurso de apelación -impuesto sobre bienes personales? (causa 33.538-I) y ?Tigre Argentina S.A. s/ recurso de apelación - impuesto sobre bienes personales? (Nº 35.122-I). Concluyó que, en virtud de lo expuesto, la CNMF no resultaba aplicable a la materia tributaria y, por lo tanto, la recurrente debía ingresar el impuesto sobre los bienes personales por las acciones y participaciones que en su capital social poseían los inversores residentes en Brasil. Por otra parte, confirmó los intereses resarcitorios, en atención a que éstos se ajustaban a derecho. Por último, impuso las costas por su orden. II.- Que contra dicho pronunciamiento, la parte actora interpuso el recurso de apelación de fs. 188/vta.. A fs. 199/237 expresó agravios, cuyo traslado fue contestado por su contraria a fs. 253/272. III.- Que la actora se agravia, en primer lugar, del rechazo del planteo de nulidad. Destaca que su parte no ha articulado la nulidad por la nulidad misma, en tanto la resolución determinativa se basó en un dictamen del Procurador del Tesoro que fue emitido el día 30 de junio de 2006, cuando los periodos fiscales en discusión (2005 y 2006) ya habían cerrado. Recuerda que respecto de los períodos fiscales en cuestión, el dictamen Nº 170/2006 no es de aplicación obligatoria para los contribuyentes, que no tienen conocimiento de su dictado. Señala que lo más grave es que el Tribunal Fiscal de la Nación parece otorgar al dictamen aludido la eficacia jurídica de una ley, desnaturalizando el sistema de fuentes del derecho aplicable. Aduce que no se trata de una mera discrepancia con el criterio fiscal, sino del derecho aplicable: el dictamen del Procurador del Tesoro no es una norma jurídica y, además, es posterior a los períodos fiscales cuestionados. Afirmo que su parte fundó la nulidad en la falta de motivación del acto y no en la ausencia del ejercicio del derecho de defensa. Postula que ninguna duda cabe que en materia tributaria los cambios de criterio por parte de la autoridad fiscal operan hacia el futuro. Tras citar la norma del artículo agregado a continuación del art. 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, que establece una presunción iuris et de iure, alega que la postulación de su parte halla sustento incommovible en las propias normas del gravamen, pues la presunción no concurre en el caso de JBS Argentina S.A.. Manifiesta que sin mayores fundamentos y anclado en el dictamen antes aludido, el fisco desconoce la aplicación de los principios internacionales. Sostiene que el Fisco Nacional y las demás dependencias administrativas han brindado profundas y contradictorias opiniones sobre la procedencia del gravamen. Dice que el confuso y contradictorio cuadro de opiniones sobre la cuestión, está representado por: a) la nota 359/02 de la Subsecretaría de Ingresos Públicos; b) el carácter vinculante para la AFIP-DGI de las opiniones vertidas por la Subsecretaría de Ingresos Públicos; c) el memorando 1000/2002 de la Dirección Nacional de Impuestos, coincidente con la nota 359/02 antes citada; d) la interpretación por parte de los organismos especializados y la no modificación del texto legal; e) el dictamen 507/04 de la Procuración del Tesoro de la Nación; f) el coincidente criterio tributario empleado por la gran mayoría de las empresas argentinas con accionistas radicados en Brasil; g) el trato a los capitales provenientes de países extra Mercosur, que es más contemplativo desde una perspectiva tributaria, que el aplicado a las empresas vinculadas con inversiones originarias de Brasil, lo que desata la aplicación de la CNMF; h) la preocupación expresada por las empresas argentinas de capital brasileño al gobierno de Brasil plasmada en la nota firmada por el Sr. embajador de dicha república. Asevera que la Subsecretaría de Ingresos Públicos se expidió mediante la nota 359/02 (SSIP), por la no gravabilidad en el impuesto sobre los bienes personales de las tenencias accionarias o participaciones en el capital de sociedades regidas por la ley 19.550 por parte de personas jurídicas domiciliadas en países miembro de la ALADI, al considerar plenamente aplicable a la materia tributaria el Tratado de Montevideo. Añade que las opiniones vertidas por la Subsecretaría de Ingresos Públicos son obligatorias para la AFIP-DGI. Destaca que la Dirección Nacional de Impuestos, a través del memorando 1000/02 (DNI) se pronunció sobre el mismo tema y arribó a idéntica conclusión que la expuesta en la nota 359/92 (SSIP). Reseña los términos del citado memorando y postula que de éste resulta que: a) la DNI interpreta que no está alcanzado por el impuesto sobre los bienes personales las tenencias accionarias de empresas argentinas por parte de capitales provenientes de países miembros de ALADI; b) profundiza el análisis de la situación impositiva a la luz del Tratado de Montevideo de 1980, llegando a la conclusión que dicho tratado al no excluir expresamente el tema impositivo, lo

incluye dentro de sus previsiones. Alega que el Tribunal Fiscal de la Nación tergiversa los alcances del citado memorando 1000/02 (DNI). Invoca el dictamen 507/04 de la Procuración del Tesoro de la Nación, por el que se señaló que la presunción iuris et de iure prevista en la ley del gravamen debe ceder para admitir la prueba de que en el caso no existe una persona física titular de las acciones. Funda la inadmisibilidad de la presunción establecida por el artículo agregado a continuación del art. 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, en que el titular controlante del exterior es una persona jurídica y no una persona física, razón por la cual entiende que tal presunción no resulta aplicable. Hace hincapié en el criterio tributario homogéneo de las empresas de origen brasileño en Argentina a los efectos de enfatizar que los fundamentos para no ingresar el impuesto sobre los bienes personales no obedecen a una arbitraria decisión de JBS Argentina S.A. Relata que en mayo de 2008, su parte juntamente con otras empresas representativas de capitales brasileños, presentó una nota ante el Sr. Embajador de Brasil en Argentina, y detalla aspectos de la respuesta brindada por éste. Aclara que no es JBS Argentina S.A. la que sin fundamentos adoptó el criterio de no gravabilidad, sino que ello resulta de la razonable hermenéutica de las normas aplicables, abonada por la opinión de los organismos estatales especializados que se pronunciaron en tal sentido. Señala que el elemento subjetivo del impuesto sobre los bienes personales engloba a las personas físicas residentes en el país, así como las no residentes en el país que tengan bienes en él. Cita lo dispuesto por el art. 17, inc. b) de la ley del tributo. Arguye que el elemento subjetivo de esta obligación se amplió a niveles irrazonables, extendiendo el alcance de la competencia del Estado Nacional para crear impuestos a sujetos que no residen en el país, vulnerando, en principio, el dato que justifica toda imposición -capacidad contributiva-. Tras transcribir el artículo sin número agregado a continuación del art. 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, sostiene que la ley ha llevado el criterio de sujeción fuera de los límites del territorio argentino, pues no se trata ya solo de gravar bienes de residentes argentinos en el exterior, sino al residente del exterior presumiendo que el titular -indirecto- de la sociedad local es una persona física del exterior. Añade que la ley no puede extender la competencia tributaria a sujetos no residentes, aun recurriendo al facilismo de permitir el ingreso del gravamen a través de la ficción del responsable sustituto. Afirma que el propósito de la modificación de la ley del impuesto sobre los bienes personales no tuvo por objeto gravar situaciones como las que aqueja a nuestro mandante, ya que la finalidad -según se desprende del Debate Parlamentario de la Cámara de Senadores de la Nación, 7º Reunión, Sesión Especial, del 24 de abril de 2002- fue sancionar las conductas elusivas de los propios residentes en nuestro país que, utilizando sociedades del exterior, escapaban mediante tal artilugio al efecto de la ley. Asegura que el memorando 1000/02 (DNI) dice expresamente lo contrario a lo que sostiene el Tribunal Fiscal de la Nación. Se queja por cuanto el Tribunal a quo sostiene que su parte asigna una interpretación incorrecta al citado memorando, cuando es de la propia letra de éste -y no de una incorrecta lectura efectuada por su parte- que surge la aplicación de la CNMF. Recuerda que la primera fuente de interpretación de toda norma jurídica es la literal. Advierte que el memorando aludido considera los tratamientos impositivos dispuestos por los países miembros como incluidos dentro del Tratado de Montevideo de 1980, y que añade que al no encontrarse expresamente excluidos los temas impositivos, éstos se hallan dentro del ámbito del señalado tratado. Esgrime que los fundamentos para la no gravabilidad son los tratados con el Reino de España de 1992, el tratado con la Confederación Suiza de 1997 y el Protocolo con Tratado de la República de Chile de 2003, convenios para la doble imposición internacional por los que Argentina eximió del impuesto al patrimonio a las acciones y participaciones en sociedades constituidas en el país pertenecientes a residentes en dichos estados, o redujo la alícuota aplicable, o estableció que el patrimonio constituido por acciones sólo podía gravarse en el país en el que estuviere domiciliado su titular. Se agravia por cuanto el fallo apelado adhiere -según indica- a un sistema de fuentes del Derecho que no existe en el sistema constitucional, en tanto asigna eficacia jurídica asimilable al valor de la ley a una respuesta dada por la AFIP a la consulta realizada en la reunión de la Comisión de Enlace AFIP-DGI/CPCECJ7, del 18/6/03. Tras transcribir los párrafos de la sentencia apelada que refieren a esta Comisión de Enlace, destaca que la afirmación del Tribunal Fiscal conmueve y derriba el sistema de fuentes en tanto no se vislumbra qué entidad jurídica puede tener una opinión emanada de aquélla. Alude a que parece que el Tribunal Fiscal admite que la señalada comisión asigna competencia al Ministerio de Relaciones Exteriores. Critica la enumeración de los acuerdos internacionales formulada por el Tribunal a quo, por entender que a la fecha del dictado de la sentencia ya habían sido denunciados los tratados para evitar la doble imposición con Chile y España. Postula que el fallo apelado asigna eficacia normativa a la opinión de la Procuración del Tesoro de la Nación, que expresó en los dictámenes 170 y 192, ambos del año 2006, que la materia tributaria no se halla comprendida dentro de la CNMF. Insiste en que el fisco se basó en un dictamen que fue emitido en junio de 2006, cuando los períodos fiscales en discusión (2005 y 2006) ya habían cerrado. Sintetiza que el Tribunal Fiscal confirma la pretensión del ente recaudador sobre la base de una norma que no es una ley sino simplemente un dictamen, el que, por lo demás fue emitido con posterioridad al período determinado. Añade que si en el propio fallo apelado se expresa que es a partir del dictamen del procurador que la cuestión ha quedado resuelta, también debió admitir que dicho dictamen solamente tenía efectos hacia el futuro. Dice que, al referirse a la Convención de Viena, el fallo recurrido equivoca el enfoque jurídico de la cuestión, pues no está en

discusión una exención sino la aplicación de una presunción legal. Cita el fallo de la Sala A del Tribunal Fiscal, recaído en la causa ?Losa Ladrillos s/ recurso de apelación? el 8 de agosto de 2011. Manifiesta que en este caso en particular, la presunción contenida en la ley del impuesto sobre los bienes personales es inconstitucional en tanto no concurre el elemento fundamental ponderado por aquélla: es decir, que detrás del inversor se encuentre indirectamente una persona física, aún en el Reitera que la presunción resulta inaplicable a su parte, porque detrás de JBS Argentina S.A. no existe una persona física sino otra sociedad. Asevera que, en efecto, tal como consta en la documentación adjuntada al expediente administrativo, JBS Argentina S.A. es controlada por JBS Holding International S.A., que, a su vez, pertenece a JBS S.A. que es una sociedad pública de la República Federativa de Brasil que, en la porción que no cotiza, pertenece a su vez a FB Participacoes S.A., Bandespar, Protfip, sociedades que a su vez pertenecen a otras personas jurídicas. Se pregunta así, en este contexto, cuál es el límite de la presunción para no incurrir en una interpretación irrazonable de la norma en crisis. Aclara que todas las sociedades enunciadas reconocen una historia, trayectoria e intensa actividad en Brasil, que alejan cualquier idea de considerar que se recurrió a una empresa del exterior para evitar un impuesto en Argentina. Recuerda que el objeto de la norma -art. sin número agregado a continuación del art. 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales-, previsto por los legisladores en modo alguno pretende crear una presunción que perfore toda una cadena de sociedades controlantes creadas hace muchos años, asumiendo que existe una persona física detrás de ellas. Cita, en apoyo de su tesis, el dictamen N° 507/04 de la Procuración del Tesoro de la Nación. Extracta la opinión del Sr. Procurador del Tesoro en los siguientes términos: a) aun conteniendo la norma bajo estudio una presunción fuerte, debió probarse en el caso que no existía una persona física titular de las acciones; b) en ese caso -se trataba de una sucursal- no había paquete accionario; c) debía probarse la titularidad indirecta. Sostiene que la presunción de la ley, al crear el responsable sustituto, debe ajustarse al principio de razonabilidad de las normas jurídicas. Invoca lo dispuesto por el art. 48 del Tratado de Montevideo, que contiene la CNMF. Menciona los acuerdos para evitar la doble imposición suscriptos con el Reino de España, la Confederación Suiza y la República de Chile. Señala que con fundamento en estos principios, su parte interpretó que no resultaba razonable encontrarse en una situación tributaria más desventajosa en comparación con las empresas del exterior pertenecientes a sociedades de países ajenos al Mercosur. Esgrime que el Estado no puede escudarse en normas internas o en interpretaciones sin jerarquía normativa -como es el dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación N° 170/06, la nota S.H. N° 175/07 de la Secretaría de Hacienda, el memorando N° 578/07 de la Dirección Nacional de Impuestos y el dictamen N° 196.260 (DGAJ) de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía y Producción- para eludir la aplicación de las normas internacionales, como es la CNMF. Arguye que la jurisprudencia del Alto Tribunal ha sido preclara en el sentido de que no pueden existir normas internas que impidan la aplicación de Convenios Internacionales, que en el ordenamiento jerárquico normativo son ley suprema de la Nación. Invoca, asimismo, la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados. Alega que el Tribunal Fiscal de la Nación no define el exacto alcance de la CNMF, siendo ese uno de los agravios esenciales de su parte. Enumera los fundamentos sobre los que se edifica el dictamen N° 170/2006 de la Procuración del Tesoro de la Nación, para formular objeciones respecto de cada uno de ellos (ver punto XII.2. del memorial -fs. 219/220-). Asegura que el Manual de Divulgación del Tratado de Montevideo -que su parte aportó como prueba documental- define la aplicación de la CNMF para cuestiones tributarias. Manifiesta que dicha prueba instrumental es reconocida, en cuanto a su procedencia, por la AFIP-DGI, pero no es tenida en cuenta por el TFN en el fallo apelado.

Afirma que la CNMF se encuentra contenida en las normas del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y en el Acuerdo General sobre Comercio de los Servicios (GATS). Dice que en el Derecho Internacional existen principios que son recibidos por las normas internas de cada país y que legitiman el poder de imposición; principios entre los cuales se encuentran el de no discriminación de la inversión y de trato, el de igualdad y el de reciprocidad. Agrega que en el presente caso, en punto al impuesto sobre los bienes personales, se asiste a un trato discriminatorio en razón de la comparación con la situación de los inversores de Chile, Suiza y España, que no tributan el aludido gravamen. Pone de relieve que el Fisco Nacional en su contestación de traslado, se refirió a otras empresas con las que su parte no tiene conexión alguna. Destaca que su contraria alude a una situación jurídica societaria totalmente extraña a JBS Argentina S.A., de una manera que resulta desconcertante desde el punto de vista del debido proceso, la traba de la litis y el derecho de su parte de saber a ciencia cierta el criterio fiscal. Reitera cada uno de los términos expresados anteriormente. Manifiesta que el fallo del Tribunal Fiscal conculca las más elementales garantías de todo contribuyente: principio de legalidad (la presunción establecida por la ley del impuesto sobre los bienes personales se desvanece en el presente caso; aplicación de la CNMF); principio de igualdad (se coloca a JBS Argentina S.A. en una posición desigualitaria respecto de la totalidad de los contribuyentes; razonabilidad (extensión del hecho imponible del impuesto sobre los bienes personales cuando una cláusula prevista en un tratado internacional genera el efecto de expulsar de la gravabilidad a la situación en cabeza de JBS Argentina S.A.); principio de capacidad contributiva; garantía de no discriminación (la Constitución Nacional no discrimina según la nacionalidad y, en el caso, la ley del impuesto en trato obliga al pago de un gravamen que las

sociedades argentinas -así como las originarias de España, Chile y Suiza- no tributan). Aduce que el fallo apelado autoriza la desnaturalización de la confianza legítima que la propia conducta del fisco y las demás dependencias administrativas habían generado en su parte. Se agravia de la aplicación de los intereses resarcitorios. Destaca que no corresponde liquidar tales accesorios, por no existir mora culpable atribuible a su parte. Señala que si no existe subjetividad en el obrar de la firma actora para la aplicación de una sanción, de igual manera no corresponde la aplicación de los intereses. Recuerda que en la resolución administrativa el propio fisco concluye que la conducta de JBS Argentina S.A. no es merecedora de sanción alguna y que, en consecuencia, si no se configura la culpa para la aplicación de la multa, el ente recaudador no puede responsabilizar a la firma de la imposición de los intereses, pues no concurre el elemento de la mora culpable. Invoca lo dispuesto por el art. 509 del Código Civil, cita jurisprudencia en tal sentido, así como la doctrina del Alto Tribunal recaída en la causa ?Ika Renault?. Sostiene que en la causa ?Citibank?, la Corte Suprema de Justicia de la Nación enfatizó que la exención de los accesorios con base en el Código Civil es excepcional, pero igualmente aplicable. IV.- Que a fs. 301/302, obra el dictamen del Sr. Fiscal Federal. V.- Que, en primer lugar han de tratarse los agravios atinentes al rechazo del planteo de nulidad esgrimido por la parte actora. La accionante aduce que la resolución determinativa es nula por carecer de motivación, en atención a que se sustenta en un dictamen emitido por el Sr. Procurador del Tesoro de la Nación con posterioridad a los períodos involucrados. Interesa destacar que el supuesto vicio denunciado -acto fundado en un dictamen posterior a los períodos discutidos en autos- sólo resultaría predicable respecto del período fiscal 2005, en tanto el ejercicio 2006 cerró el 31 de diciembre de 2006, y, en consecuencia, el dictamen PTN N° 170/2006 aludido, que data del 30 de junio de 2006, fue pronunciado con anterioridad a su cierre. Aclarado el punto que antecede, cabe apuntar que la resolución N° 9/2011 (DV DEOB), la Sra. jueza administrativa realizó un pormenorizado análisis de las circunstancias fácticas del presente caso, trató cada una de las defensas planteadas por la parte actora e hizo referencia a la normativa aplicable al caso. Se advierte que en la interpretación del derecho vigente y en virtud del planteo formulado por la accionante en orden a la aplicación de la CNMF, la citada funcionaria tuvo en cuenta, entre otras consideraciones, la opinión formulada por el Sr. Procurador del Tesoro de la Nación en el dictamen 170/2006. Ello así, la circunstancia apuntada por la recurrente -que el dictamen 170/06 sea posterior a los ejercicios en discusión (aunque, tal como se vio, en realidad el ejercicio 2006 cerró con posterioridad a la fecha en que se pronunció dicho dictamen), no constituye causal de nulidad alguna, en tanto el acto aparece suficientemente motivado, y se sustenta en la normativa aplicable al caso (artículo agregado a continuación del art. 25 de la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta), vigente a la fecha de los hechos de la causa, en concordancia con la hermenéutica propiciada al art. 48 del Tratado de Montevideo. En tales condiciones, tal como bien indica el Tribunal Fiscal de la Nación, los argumentos vertidos por la recurrente constituyen una discrepancia con el criterio fiscal, relacionados con la cuestión de fondo discutida en autos. VI.- Que, entre sus agravios, la actora plantea que la presunción contenida en el artículo agregado a continuación del art. 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales no resulta aplicable, en tanto no se da la circunstancia prevista por la norma, ya que, detrás de JBS Argentina S.A. no existe una persona física sino otra sociedad. En apoyo de su tesis, cita el dictamen de la Procuración del Tesoro N° 504/07. Cabe aclarar que mediante la ley 25.585 se incorporó a continuación del artículo 25 de la ley 23.966, un artículo sin número que establece que: ?El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la Ley 19.550 y la alícuota a aplicar será del 0,50% sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22, no siendo de aplicación en este caso el mínimo exento dispuesto por el artículo 24. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.?. ?A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume de derecho -sin admitir prueba en contrario - que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.?. ?Las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.?. De la simple lectura de la norma, surge que se encuentran alcanzadas por el gravamen -en lo que aquí importa- las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior. Por otra parte, la norma transcrita establece una presunción absoluta, que no admite prueba en contrario, consistente en que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí

radicadas. Debe señalarse que el caso sub examine se subsume en la norma legal bajo estudio, en tanto se da el supuesto fáctico previsto por ella: se trata de acciones y participaciones en el capital de una sociedad regida por la ley de sociedades comerciales (JBS Argentina S.A.), cuyos titulares son personas jurídicas domiciliadas en el exterior (JBS Holding International S.A. -con el 95% o el 97,40% de las acciones, según el período-; y SASA Inversiones S.A. -con el 5% o 2,60%, según el período) -ver las páginas 5/6 del acto administrativo, cuyas copias obran a fs. 13/13vta. de las presentes actuaciones-. A partir de este hecho cierto, la ley presume que tales acciones o participaciones en el capital pertenecen de manera indirecta a personas físicas o a sucesiones indivisas, domiciliadas o radicadas - respectivamente-, en el exterior. En tales condiciones, no asiste razón a la apelante cuando sostiene que la presunción legal contenida en la norma más arriba transcripta no resulta aplicable al caso de autos. A lo que cabe agregar -a todo evento- que el recurrente no ha acreditado siquiera en mínima medida, los extremos de hecho en los que sustentó su planteo excluyente de la presunción legal -o en su caso la irrazonabilidad de la misma- pues ni de lo actuado en sede fiscal (Actuación N° 11036-81-2010 y Anexo que se tienen a la vista) ni del trámite posterior cumplido por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, resulta la existencia de elemento alguno que permita dar crédito a las afirmaciones contenidas en sus agravios (v. esp. fs. 212/215 Cap. X.1 y fs. 224vta./227) referidas a la constitución y titularidad de la participación accionaria respecto de la sociedad "holding" extranjera y sobre cuya base intenta sostener este aspecto de su recurso, el cual debe ser desestimado. De otra parte y en cuanto al dictamen 507/2004 de la Procuración del Tesoro de la Nación invocado por la recurrente, resulta oportuno aclarar que éste se refiere, en rigor, a una situación fáctica distinta a la aquí planteada, pues en el caso analizado en dicha oportunidad se trataba de una sucursal de una sociedad extranjera. Ello así, en tal ocasión, el Sr. Procurador del Tesoro de la Nación opinó que: "[a] no reunir la peticionante ninguna de las categorías propias de los sujetos alcanzados por la obligación tributaria contemplados en la Ley 23.966 y sus modificatorias -contribuyente o responsable sustituto-, es dable concluir que aquella no se encuentra obligada al pago del impuesto a los bienes personales?. Para arribar a dicha conclusión, el Sr. Procurador puso de relieve que la sociedad extranjera no era ni podía ser accionista de su sucursal argentina, pues las sucursales -a diferencia de las filiales- no se distinguían de la casa matriz. Tras brindar una definición de "sucursal", entendió que "[a] no existir por ende acciones gravables en los términos del citado artículo 25 de la Ley 23.966 agregado por su similar N° 25.585, no cabe aplicar la presunción jure et de jure prevista en el párrafo segundo de ese precepto, pues ésta solo opera cuando existen participaciones accionarias? (sic). Advirtió, asimismo, que "... no puede sino concluirse que, cuando el segundo párrafo de ese precepto alude a ...las sociedades regidas por la Ley 19.550..., no hace referencia a las sucursales de sociedades extranjeras, toda vez que, si bien ellas deben llevar, como lo exige el artículo 120 de la Ley N° 19.550 y sus modificatorias, una contabilidad separada, carecen de personería jurídica y de capital accionario propios? (sic). Interesa recordar, a mayor abundamiento, que esta Sala ha sostenido en una oportunidad en la que, precisamente, se discutía la determinación del impuesto sobre los bienes personales efectuada sobre una sucursal, que "... la sucursal es un establecimiento secundario, que carece de personería jurídica propia, aunque dotado de relativa autonomía, destinado a colaborar en la explotación realizada por el establecimiento principal que constituye el titular de todo el patrimonio.?. Luego de efectuar consideraciones atinentes a las particularidades de dicho caso -se trataba de una sucursal bancaria-, destacó este Sala que: "Desde otra perspectiva pero en análogo sentido, ha de recordarse que, aun cuando se refería a una sociedad de titularidad estatal, la Procuración del Tesoro de la Nación, expresó que las sucursales no se distinguen de su casa matriz, y si bien deben llevar una contabilidad separada, carecen de personería jurídica y de capital accionario propio (ver dictamen 507/04) de lo que se deduce que la sociedad extranjera no es ni podría ser accionista de su sucursal argentina.?. "Síguese de todo lo dicho que, en el supuesto aquí analizado, no existen acciones gravables ni participación accionaria, toda vez que la sociedad extranjera no participa del capital de la sucursal en el país, sino que, como se dijo, es una misma persona jurídica instrumentado a través de la constitución de la sucursal, el desarrollo de su actividad habitual.?. "Por ser ello así, las disposiciones del artículo agregado por la ley 25.585 y en cuyos términos funda el Fisco sus agravios, no resultan aplicables a la actora, en tanto sucursal de la sociedad extranjera "The Bank of Tokio Mitusbishi", que por cierto no posee (ni está probado) acciones o participación accionaria de modo que torne procedente el cálculo del gravamen según lo establecido en el inciso h) del art. 22 de la ley 23.966.?. "Desde esta perspectiva, se arriba a una interpretación armónica de las leyes referidas y el decreto reglamentario, evitando dar a sus disposiciones un sentido que importe ponerlas en pugna con la Constitución Nacional, en particular en punto al principio de reserva legal tributaria y de razonabilidad.?. -ver esta Sala in re "THE BANK OF TOKIO - MITSUBISHI UFJ LTD c/ EN AFIP DGI Resol 269/07 (GCN) s/ Dirección General Impositiva?, expte. N° 29.124/2007, sentencia del 22 de noviembre de 2011, la que fuera confirmada por el Alto Tribunal el 16 de diciembre de 2014, en autos CSJ 116/2012 (48-T) Recurso de hecho "The Bank of Tokio - Mitsubishi UFJ Ltd. c/ EN - AFIP - DGI -resol. 269/07 s/ Dirección General Impositiva?-. Cabe concluir, por lo tanto, que las situaciones dadas tanto en el caso analizado por el Sr. Procurador del Tesoro de la Nación como por esta Sala -en el dictamen y el fallo más arriba citados y cuyos términos han sido sintetizados-, difieren de la planteada en el presente caso -ya que en éste, no se está en presencia de una "sucursal?-, por lo que los

argumentos brindados en tales oportunidades no pueden servir de sustento en el sub lite para concluir que la actora no se encuentra alcanzada por la norma legal -art. agregado a continuación del art. 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales-. VII.- Que, en otro orden de ideas, la accionante plantea que resulta de aplicación al caso la cláusula de la nación más favorecida (CNMF) prevista en el art. 48 del Tratado de Montevideo de 1980, por lo que su parte no debe tributar el impuesto sobre los bienes personales reclamado por el fisco en función de la disposición contenida en el artículo agregado a continuación del art. 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, en tanto, en virtud de la señalada cláusula, jugarían a su favor los convenios para evitar o paliar la doble imposición internacional firmados con el Reino de España, con la Confederación Suiza y con la República de Chile.

Debe señalarse que el art. 48 del Tratado de Montevideo de 1980 establece que "[l]os capitales procedentes de los países miembros de la Asociación gozarán en el territorio de los otros países miembros de un tratamiento no menos favorable que aquel que se concede a los capitales provenientes de cualquier otro país no miembro, sin perjuicio de las previsiones de los acuerdos que puedan celebrar en esta materia los países miembros, en los términos del presente Tratado?". Mientras que, como ya se expusiera en el considerando que antecede, el artículo agregado a continuación del art. 25 de la ley del gravamen en discusión dispone: "El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean personas físicas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por la Ley 19.550 y la alícuota a aplicar será del 0,50% sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22, no siendo de aplicación en este caso el mínimo exento dispuesto por el artículo 24. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.?" "A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume de derecho -sin admitir prueba en contrario - que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.?" "Las sociedades responsables del ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.?" Por su parte, el convenio para evitar la doble imposición celebrado con España, contempla en su art. 22, punto 4, que "[e]l patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante del que su titular sea residente?". A su vez, el acuerdo celebrado con Suiza prevé en su art. 20, punto 4, que "[l]as acciones emitidas por, u otras participaciones sociales en, una sociedad residente en un Estado Contratante, pertenecientes a un residente de otro Estado contratante, sólo podrán someterse a imposición en ese otro Estado.?" Por último, el Protocolo Modificatorio del Convenio entre la República de Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuesto a la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio, suscripto en Santiago de Chile el 23 de abril de 2003, aprobado mediante la ley 26.232, dispone en su art. 1 la modificación del art. 19 del convenio en los siguientes términos: "1. El patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante en el que su titular estuviese domiciliado. 2. Los demás elementos del patrimonio sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante donde dicho patrimonio esté situado." VIII.- Que citadas las normas involucradas en el caso de autos, interesa poner de resalto que mediante la cláusula de la nación más favorecida (CNMF), una de las partes del convenio se compromete a acordar a la otra las mismas ventajas e idénticos beneficios de los reconocidos a otros países con los cuales haya suscripto acuerdos de igual naturaleza. Se tiene en consideración con ella extender las ventajas dadas por un Estado en una relación bilateral, de donde el reconocimiento a un tercer estado de los beneficios acordados en dicho tratado no permite afirmar la existencia de una alteración en la relación trabada entre los dos originarios -cfr. Sala IV, in re "Tigre Argentina S.A. (TF 35.122-I) c/ DGI", expte. N° 5323/2013, sentencia del 20 de agosto de 2013 y sus citas-. Sobre el particular, se ha expresado que: "En el desarrollo de sus relaciones comerciales en el plano internacional -se ha dicho en doctrina-, un Estado puede conceder a otro Estado determinadas preferencias. En el marco de esos acuerdos por los que esas preferencias son concedidas, es posible la inserción de una 'cláusula de la nación más favorecida', entendida, en el derecho internacional, económico como una norma jurídica por la cual un Estado se obliga a conceder a otro todas las ventajas que concede a un tercero (Hummer, Waldermar y Prager, Dietmar, "GATT, ALADI y NAFTA, pertenencia simultánea a diferentes sistemas de integración", Ciudad "La cláusula de la nación más favorecida en las decisiones de los tribunales arbitrales", La Ley 2010-A-872), que encuentra apoyo en diversos principios universales: igualdad, no discriminación y eficacia práctica (Orías, Jorge Luis, "La cláusula de la nación más favorecida en el Tratado de Montevideo", en la obra colectiva "El derecho de la integración en América Latina 1979-1982", Instituto para la Integración de América Latina, Tomo 2, 1983, p. 47).?" "Dicha cláusula puede ser formulada en forma expresa o implícita. En el primer caso la norma contiene una referencia explícita al concepto mismo de la cláusula o a la obligación de extender las preferencias que se otorgan por un Estado a terceros Estados. En el segundo

supuesto, la obligación de extender preferencias deriva, por implicación lógica, en su contexto, de otras obligaciones impuestas por ella (Hummer y Prager, obra citada).?; Desde esa perspectiva, es claro, en el caso en examen, que la cláusula de la nación más favorecida tiene una formulación explícita en el TM 1980. No es claro, en cambio, que esa formulación explícita alcance a las cuestiones de naturaleza impositiva en los términos en que el debate ha sido propuesto por la sociedad actora. En todo caso, en la hipótesis más favorable a esa posición, la referida cláusula, con relación a dichas cuestiones, sería implícita.? -cfr. Sala I in re ?Arg. Natural Beef Com. SA. c/ EN -AFIP DGI- resol. 204/08 s/ Dirección General Impositiva?, expte. N° 35.438/2008, del 7 de febrero de 2013-.

IX.- Que en punto a los términos del Tratado de Montevideo de 1980, resulta oportuno señalar que con dicho acuerdo los países contratantes tuvieron como finalidad llevar adelante un proceso de integración encaminado a promover el desarrollo económico-social, armónico y equilibrado de la región, y, a tales efectos instituyeron la Asociación Latinoamericana de Integración -ALADI- (art. 1 del Tratado). Acordaron que [d]icho proceso tendrá como objetivo a largo plazo el establecimiento, en forma gradual y progresiva, de un mercado común latinoamericano? (art. 1). Previeron como funciones básicas de la ALADI: la promoción y regulación del comercio recíproco, la complementación económica y el desarrollo de las acciones de cooperación económica que coadyuven a la ampliación de los mercados (art. 2). El art. 4 de dicho tratado, establece que [p]ara el cumplimiento de las funciones básicas de la Asociación establecidas por el artículo 2 del presente Tratado, los países miembros establecen un área de preferencias económicas, compuesta por una preferencia arancelaria regional, por acuerdos de alcance regional y por acuerdos de alcance parcial?. Mientras que el art. 5, determina que [l]os países miembros se otorgarán recíprocamente una preferencia arancelaria regional, que se aplicará con referencia al nivel que rija para terceros países y se sujetará a la reglamentación correspondiente?. Así, los acuerdos complementarios (específicamente previstos en los artículos 6°, 9°, 10°, 11° y 12° del tratado), se refieren a temas relativamente diversos vinculados con la integración perseguida: fijación de aranceles comunes o diferenciados; establecimiento de preferencias arancelarias; demás cuestiones o aspectos de índole aduanera. Por su parte, el art. 46 del tratado bajo estudio, dispone que: [e]n materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios del territorio de un país miembro gozarán en el territorio de los demás países miembros de un tratamiento no menos favorable al que se aplique a productos similares nacionales.?. Los países miembros adoptarán las providencias que, de conformidad con sus respectivas Constituciones Nacionales, sean necesarias para dar cumplimiento a la disposición precedente?. Cabe advertir que la última de las normas citadas, que es la única que de manera circunstancial hace referencia a los impuestos, tasas y otros gravámenes internos, no apunta ni menciona a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades, sino que alude a ?productos? originarios de un país miembro, a fin de establecer el tratamiento del que gozarán en el territorio de los restantes países miembros. En tales condiciones, a los fines de la interpretación del Tratado de Montevideo de 1980 en el aspecto específico en debate en autos, no corresponde prescindir de lo dispuesto por el art. 46 más arriba transcripto, que constituye el único precepto relevante que se relaciona con la materia impositiva, ni dejar de advertir, tal como se adelantara en el párrafo que antecede, que en dicha norma no se hace referencia alguna al tratamiento tributario de las acciones y participaciones accionarias. Debe destacarse, por otra parte, que tampoco resulta pertinente tomar en consideración en forma aislada el texto del art. 48 del Tratado de Montevideo -más arriba transcripto-, en el que no se formula ninguna aclaración sobre los impuestos aplicables a las acciones o participaciones en el capital, porque ello implicaría desconocer la finalidad expresada por los países signatarios en los artículos 1° y 2° del acuerdo, que se refieren genéricamente a un proceso de integración gradual y progresivo, con indicación expresa a materias diversas de la tributaria -cfr. Sala IV en los autos ?Tigre Argentina SA (TF 35.122-I) c/ DGI?, expte. N° 5323/2013, del 20 de agosto 2013; ver, asimismo, Sala V in re ?Losa Ladrillos Olavarría SA (TF 33773-I) c/ DGI?, expte. N° 27.587/2012, del 6 de diciembre de por la actora, al considerar que el recurso extraordinario cuya denegación parcial la originó, era inadmisibile (ver CSJN, L.387.XLIX Recurso de Hecho ?Losa Ladrillos Olavarría SA c/ DGI s/ queja?, del 4 de febrero de 2014)-. En este orden de ideas, corresponde poner de resalto que no puede considerarse que los convenios para evitar la doble imposición invocados por la recurrente -es decir, los firmados entre la República Argentina con el Reino de España, con la Confederación Suiza y con la República de Chile, respectivamente- tengan andamiaje en el art. 48 del Tratado de Montevideo y, por consiguiente, proyecten efectos expansivos -desde lo particular hacia lo general- que no tienen o no fueron así previstos (cfr. Sala I en la causa ?Arg. Natural Beef Com S.A.? y Sala IV en autos ?Tigre Argentina SA?, más arriba citadas). Es que, [e]n suma, el tratamiento preferencial o los privilegios, ventajas o exenciones de naturaleza impositiva que, con posterioridad a la celebración del Tratado de Montevideo de 1980, constituyeron materia u objeto de los tratados bilaterales celebrados en materia de promoción y protección de las inversiones, o con el objeto de evitar la doble imposición internacional, no pueden ser razonablemente entendidos como comprendidos en los términos del art. 48 del Tratado de Montevideo de 1980; tal como si en éste se hubiera previsto por anticipado la generalización de las ventajas de esa índole. El texto del mencionado artículo 48 únicamente contiene una referencia genérica a los ?capitales procedentes de los países miembros?, y de esa expresión aislada no es posible inferir que ese artículo tuvo por finalidad extender mecánicamente las cláusulas

relativas a privilegios, ventajas o exenciones de naturaleza impositiva, resultantes de las negociaciones bilaterales y de los tratados internacionales celebrados con posterioridad, en los que, concretamente se especifican qué impuestos sobre el patrimonio situado en uno de los países que es parte de ese tratado y cuya propiedad, en sus diversas manifestaciones, pertenece a individuos y sujetos residentes en el otro, quedan alcanzados o excluidos del tratamiento diferencial respectivamente reconocido? (cfr. causas ?Tigre Argentina SA? y ?Losa Ladrillos Olavarría SA?, ya citadas). Por lo demás, si bien en materia impositiva el principio general susceptible de ser establecido por inducción de las cláusulas de los múltiples tratados bilaterales celebrados en materia de promoción de inversiones y doble imposición internacional es que no corresponde imponer a las acciones o participaciones accionarias condiciones más gravosas que las impuestas a los capitales argentinos, ello no implica extender indiscriminadamente cualquier privilegio, ventaja o exención reconocida en dichos tratados bilaterales a los países que no han formado parte de tales convenios específicos, con el pretexto de aplicar la cláusula de la nación más favorecida, en tanto ello devendría en la vulneración del poder impositivo inherente a la soberanía del Estado (ver causa ?Losa Ladrillos Olavarría SA, supra citada). X.- Que sumado a cuanto se lleva expuesto, resulta oportuno precisar que si bien las cuestiones impositivas no han sido expresamente excluidas de la disposición contenida en el art. 48 del Tratado de Montevideo de 1980, ello no constituye un argumento suficiente para justificar, por sí solo, que tales cuestiones han quedado alcanzadas por dicha cláusula. En tal sentido, interesa destacar que la Argentina ha celebrado tratados para evitar la doble imposición con diversos países, estableciendo en forma pormenorizada los impuestos internos alcanzados por la negociación, así como los supuestos en que las acciones o participaciones accionarias cuya propiedad pertenece a sujetos no residentes en el país quedan exceptuadas o alcanzadas por los gravámenes establecidos por la legislación interna. A esta altura cabe aclarar que con la República Federativa de Brasil (país de domicilio de las sociedades a las que pertenecen las acciones de la aquí actora), no se ha firmado ningún tratado internacional de carácter tributario que resulte aplicable y que implique eximir o excluir del objeto de imposición del gravamen -impuesto sobre los bienes personales- a las acciones y participaciones en el capital en trato. XI.- Que en punto a la invocación de lo dispuesto en el memorando 1000/02 (DNI), corresponde puntualizar que la Sala V de esta Cámara ha desestimado un planteo análogo al introducido en la presente causa, al sostener: ?... el sentido atribuido por la parte actora a las conclusiones formuladas por la Dirección Nacional de Impuestos en el Memorando N° 1000/02 constituye el resultado de un examen incompleto del contenido de dicho Memorando. Al respecto cabe señalar que, en virtud de lo establecido por el Decreto N° 1359/04, la Dirección Nacional de Impuestos es el órgano responsable de participar en las negociaciones sobre acuerdos internacionales para evitar la doble imposición, de asesorar en la interpretación de las cláusulas de los convenios amplios suscriptos con otros países, y de realizar el estudio sobre la legislación tributaria interna en vigor. Por tanto, no se encuentra cuestionada la trascendencia de su opinión. Sin embargo, en el mencionado Memorando N° 1000/02, en primer lugar, se pone de manifiesto que la materia impositiva no se encuentra dentro de los objetivos perseguidos por el Tratado de Montevideo de 1980 y se dice que ella ha quedado reservada a las decisiones políticas que asuman cada uno de los Estados miembros, ya sea unilateralmente o mediante la celebración de acuerdos específicos. Por ello, no corresponde menoscabar lo expresado en ese Memorando con relación a que la materia tributaria no ha sido contemplada en el Tratado de Montevideo de 1980, los artículos que indudablemente se refieren a ella.? -cfr. causa ?Losa Ladrillos Olavarría SA?, más arriba citada, la que, conforme ya se ha expuesto, ha quedado firme, en atención a la denegación del recurso de hecho por parte del Alto Tribunal-. XII.- Que, por último, en orden al dictamen del Procurador del Tesoro de la Nación N° 170/06, interesa puntualizar que en éste se concluyó que ?... no corresponde aplicar la cláusula de la nación más favorecida contemplada en el artículo 48 del Tratado de Montevideo de 1980 a la materia impositiva?. Debe aclararse que la cita de dicho dictamen -emitido con posterioridad al cierre de uno de los ejercicios discutidos en autos- en sustento del ajuste impositivo propiciado por el fisco no resulta, a juicio de este Tribunal, objetable, en tanto no implica una aplicación retroactiva de las normas legales o reglamentarias que rigen la materia, puesto que dicho dictamen solamente trasunta la interpretación de la normativa aplicable, encontrándose esta última plenamente vigente en los períodos cuestionados. Se advierte, asimismo, que el Sr. Procurador del Tesoro de la Nación no entró en contradicción con lo expuesto en su dictamen anterior, N° 504/04, en tanto, tal como se vio en la exposición formulada en el considerando VI del presente pronunciamiento, los supuestos fácticos planteados en uno y otro caso resultan distintos. Y, en punto al señalado -por la recurrente- cambio de criterio de la Administración en referencia al memorando 1000/02 (DNI) y al dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación N° 170/2006, cabe aclarar que, en atención a las consideraciones formuladas en el considerando que antecede respecto del citado memorando, no se vislumbra que en éste -en su correcta exégesis- se asuma un criterio en pugna con el plasmado en el dictamen aludido. XIII.- Que, por las consideraciones desarrolladas en los considerandos que anteceden, cabe concluir que el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación se ajusta a derecho, y recepta la correcta hermenéutica de las normas jurídicas involucradas, las que, según el juego armonioso descripto, permiten llevar a la convicción de que las acciones y participaciones en el capital objeto de las presentes actuaciones, se encuentran alcanzadas por el impuesto sobre los bienes personales, en virtud de lo dispuesto por el artículo agregado

a continuación del art. 25 de la ley del tributo, sin que a ello obste los términos de la cláusula de la nación más favorecida, que no alcanza a la materia sub discussio. Ello así, en tal interpretación y decisión, no se vislumbra vulneración alguna, por parte del fallo apelado, de los principios del Derecho Constitucional Tributario invocados por la recurrente. En cuanto a la alegada afectación de la confianza legítima, basta con remitirse a lo señalado en el considerando que antecede en punto a la ausencia de contradicción entre las distintas opiniones esbozadas por los órganos mencionados. En tal orden de ideas, no puede sostenerse que la actora tuvo confianza legítima -entendida ésta como la existencia y a la vez por la permanencia de un determinado status quo de reglas y decisiones fijas, que estimulan, dirigen y limitan la vida social y el comportamiento del individuo dentro de la sociedad?, según palabras de la Sala IV en la causa "Lagos Alcaino, María Teresa y otros c/Universidad de Buenos Aires (Resol. Cs 938/98)", expediente n° 11.265/00, pronunciamiento del 5-07-01- en que la actitud que adoptaría el ente recaudador sería la de no considerar gravados los conceptos reclamados en autos. XIV.- Que llegado a este punto del análisis, es oportuno recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que se pongan a consideración del Tribunal, sino tan solo en aquellas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre muchos otros). En consecuencia, cabe señalar que las consideraciones hasta aquí formuladas alcanzan para desestimar los agravios de la actora relativos a la determinación del impuesto reclamado. XV.- Que en punto a la aplicación de los intereses y la invocación de la mora inculpable por parte del contribuyente, corresponde recordar la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos "Citibank NA (TF15575-I) c/ DGI", sentencia del 2 de junio de 2000 (Fallos: 323:1315), en que el Alto Tribunal sostuvo: "... en lo concerniente a los intereses previstos en el art. 42 de la ley 11.683, texto ordenado en 1978 (art. 37 en el ordenamiento efectuado por el decreto 821/98), la apelante no ha expresado ningún argumento de peso que desvirtúe el juicio del a quo en el sentido de que no se ha demostrado en autos que la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria no le fuese imputable? Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente de Fallos: 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil - que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario -en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, t.o. en 1998 y Fallos: 307:412, entre otros)-, que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -que deben ser restrictivamente apreciadas- han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto -o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de la controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, entre otros precedentes, en el ya citado de Fallos: 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas? -cfr. consid. 10)-. En las presentes actuaciones, la parte actora no ha logrado acreditar que la mora no le sea imputable. Es este sentido, las expresiones vertidas por la accionante no resultan -a la luz de la doctrina más arriba señalada- atendibles, en tanto, precisamente y con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de la controversia? (sic), la tesitura ensayada por dicha parte para repeler el ajuste se basa en una hermenéutica de la ley tributaria sustantiva distinta a la fijada por el órgano competente para decidir la cuestión. La doctrina del Alto Tribunal precedentemente citada sirve de fundamento para desestimar, a su vez, el agravio relativo a la inconsistencia de confirmar los intereses y revocar la sanción, puesto que en tanto los primeros no tienen naturaleza represiva no merecen idéntico trato que las multas -cfr. esta Sala, en su anterior integración, in re "Mutual Clubes Integrados (TF 20516-I) c/ DGI", expte 17.912/2009, del 14 de mayo de 2010-. En tales condiciones, corresponde desestimar los agravios de la actora relativos a la aplicación de los intereses resarcitorios. XVI.- Que en orden a las costas de esta instancia, a juicio de este Tribunal, existe mérito para apartarse del principio objetivo de la derrota e imponerlas en el orden causado. Ello, en atención a la complejidad de las cuestiones planteadas, puesta de relieve con el desarrollo formulado en los considerandos que anteceden (art. 68, segunda parte, del C.P.C.C.N.). Por lo hasta aquí expuesto, y oído el Sr. Fiscal General, el Tribunal RESUELVE: a) rechazar la apelación intentada por la parte actora y confirmar el fallo del Tribunal Fiscal en cuanto ha sido materia de apelación; b) imponer las costas de esta instancia por su orden, en atención a lo señalado en el considerando precedente. Regístrese, notifíquese y devuélvase. JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA JOSE M. MARQUEZ MARÍA CLAUDIA CAPUTI Fecha de firma: 10/03/2015 002931E