

Impuesto Sobre Los Bienes Personales Acciones Y Participaciones Pertencientes A Sociedades Constituidas En El Exterior Deducciones

JURISPRUDENCIA

Impuesto sobre los bienes personales. Acciones y participaciones

pertencientes a sociedades constituidas en el exterior. Deducciones Se estiman improcedentes las deducciones del impuesto sobre los bienes personales intentadas por la actora en concepto de honorarios y donaciones. Buenos Aires, 16 de febrero de 2016. Y VISTOS; CONSIDERANDO: I. El Tribunal Fiscal de la Nación, mediante pronunciamiento de fs. 120/125 y su aclaratoria de fs. 130/131, al confirmar parcialmente la resolución determinativa del impuesto sobre los bienes personales -acciones y participaciones pertenecientes a sociedades constituidas en el exterior- por el período fiscal 2005, ordenó a la administración fiscal que proceda a reliquidar la obligación tributaria del contribuyente. Para así decidir, el tribunal a quo señaló, liminarmente, que el objeto de la controversia consistía en determinar si la cláusula de la nación más favorecida prevista en el artículo 48 del Tratado de Montevideo de 1980 resultaba aplicable a la materia tributaria, y por ende, si correspondía el ingreso del impuesto sobre los bienes personales a las acciones y participaciones en sociedades argentinas que posean residentes de países de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI). Dicho precepto dispone que "los 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". Así, notó que en virtud de esta cláusula, los capitales de los países miembros de la ALADI no pueden gozar de un tratamiento menos favorable en el territorio de los restantes países miembros, que aquel que se concede a los capitales provenientes de cualquier otro país no miembro, lo que implica también que si en otros tratados se otorga a terceros países no firmantes mayores beneficios que los provenientes en el Tratado de Montevideo, tales beneficios deben ser extendidos automáticamente a todos los países firmantes del mismo. Sin embargo, el tribunal a quo sostuvo que la cláusula de la nación más favorecida prevista en el artículo 48 del Tratado de Montevideo de 1980 no resultaba aplicable a la materia tributaria, pues éste no abarcó cuestiones de índole impositiva ni persiguió la armonización o adaptación legislativa o uniformación de los impuestos internos de los países miembros. Además, notó que la circunstancia de que la materia impositiva no haya sido excluida de la cláusula del art. 48, no autoriza a suponer que ella deba ser admitida. En tal sentido, señaló que la Procuración del Tesoro de la Nación emitió el dictamen n° 170/06 en el cual concluyó que no correspondía aplicar la cláusula de la nación más favorecida a la materia impositiva, pues el Tratado de Montevideo de 1980 estableció como objetivo el establecimiento en forma gradual y progresiva de un mercado común latinoamericano y para tal fin, los países miembros de la ALADI establecieron un área de preferencias económicas, compuesta por una preferencia arancelaria regional, acuerdo de alcance regional y acuerdos de alcance parcial; así, la única cuestión tributaria incluida en el Tratado se relacionó con el tratamiento de los aranceles aduaneros vinculados directamente con el tráfico comercial de las mercaderías. Sin embargo, en relación a la impugnación de las deducciones efectuadas por los conceptos "honorarios directorio" y "donaciones", notó que la asamblea de la firma actora con fecha 21/11/05 aprobó el balance que incluía la distribución de honorarios de directores y la asignación de una donación a la Fundación Hermanos Rocca, provocando con ello una disminución del patrimonio neto de la recurrente, violatoria del principio de capacidad contributiva. Por ende, al advertir que dichos montos no responden a gastos como sostiene el organismo fiscal, sino que tales conceptos implicaron una disminución del patrimonio neto, ordenó a la administración fiscal que proceda a reliquidar la obligación tributaria en atención a que resultaba procedente la deducción efectuada por el contribuyente. Finalmente, en punto a la queja de la parte actora en relación a los intereses resarcitorios reclamados, el Tribunal Fiscal observó que éstos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Por ello, sostuvo que es evidente 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 tributaria distinta del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con la prescindencia o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. II. Disconforme con esa decisión, apela la demandada y expresa agravios a fs. 163/168, cuyo traslado fue replicado por su contraria a fs. 209/219. Sostiene que el Tribunal Fiscal de la Nación ha efectuado una interpretación errónea tanto de la norma como de los hechos verificados, al afirmar que las deducciones impugnadas por el organismo recaudador no constituyen gastos pero implican una disminución del patrimonio neto. Es que observa que tal como lo señaló el juez administrativo en su resolución, la deducción de tales conceptos de la base imponible del impuesto es improcedente atento a lo dispuesto por el artículo sin número agregado a continuación del artículo 20 del decreto

reglamentario, el cual limita estas deducciones a los dividendos en efectivo o en especie, correspondientes al ejercicio comercial cerrado; y a las utilidades distribuidas por la sociedad con posterioridad al último ejercicio cerrado por la misma, durante el período por el que se liquida el impuesto. Así pues, sostiene que sin entrar en el debate sobre el concepto de dividendo y utilidades, lo cierto es que los emolumentos que el Fisco cuestiona, no se comprenden en ninguno de esos conceptos, en tanto que los honorarios de directores y donaciones podrían constituir gastos si así hubieran sido contabilizados. Por ello, afirma que si son honorarios entonces no son dividendos ni utilidades; su naturaleza jurídica responde a una contraprestación por un servicio prestado y, conceptualmente, es un gasto de la sociedad; lo mismo ocurre con una donación. Arguye, entonces, que para ser deducido como pretende la actora, esa disminución del patrimonio neto debe ser contemplada por la normativa correspondiente al tributo en cuestión, lo que no ocurre en el caso de autos.

III. Además, apela la parte actora y expresa agravios a fs. 175/193, cuyo traslado fue replicado a fs. 204/207. Sostiene, en lo sustancial, que el tribunal a quo ha efectuado una interpretación errónea de los memorandos n° 1000/02 y 669/03, pues, en efecto, de éstos surge que sí resulta aplicable la cláusula de la nación más favorecida en materia de impuesto a los bienes personales. Además, recuerda que la cláusula en pugna debe ser interpretada de conformidad con las disposiciones de interpretación de tratados contenidas en el art. 31 de la Convención de Viena, es decir, en función de su texto y a la luz del objetivo y fin del tratado. Así pues, destaca que la cláusula de la nación más favorecida no consigna exclusión alguna, ni tampoco puede considerarse de ella que exista una exclusión implícita, ya que la misma comprende al "tratamiento" (sin limitación alguna) de los capitales procedentes de los países miembros. Por lo demás, destaca que el propio Tratado de Montevideo no establece ninguna especialidad con respecto a los alcances de dicha cláusula, y ello queda confirmado, según sostiene, con el criterio que proviene de la interpretación efectuada en el Manual de Divulgación a través del cual se postula el "tratamiento incondicional e ilimitado de la nación más favorecida". Por otra parte, reitera la improcedencia de la pretensión fiscal tendiente a la aplicación de intereses resarcitorios, pues destaca que no hubo una mora culpable, pues su parte había efectuado una interpretación razonable de la normativa involucrada y de los antecedentes emitidos por organismos del Estado Nacional para interpretar los alcances de la cláusula de la nación más favorecida.

IV. Reseñada como quedó la cuestión, por razones de orden metodológico, corresponde analizar en primer lugar los agravios introducidos por la parte actora. Así pues, la primera cuestión a resolver consiste en determinar si la firma actora debe tributar el impuesto a los bienes personales en su carácter de responsable sustituto por las acciones y participaciones societarias pertenecientes a las sociedades Flinwok S.A y TEI&C SA (ambas constituidas en la República Oriental del Uruguay) o si por el contrario, por aplicación de la cláusula de la nación más favorecida prevista en el art. 48 del Tratado de Montevideo de 1980, no debe hacerlo en tanto jugarían a su favor los convenios para evitar o paliar la doble imposición internacional firmados con el Reino de España y con la Confederación Suiza.

V. Así las cosas, corresponde destacar que esta sala ha tenido oportunidad de analizar la cuestión, en un caso con ribetes fácticos y jurídicos sustancialmente análogos al debatido en el sub lite, en la causa "Arg Natural Beef Com. SA" mediante pronunciamiento del 7 de febrero de 2013, por lo que corresponde remitirse a dicho pronunciamiento, que se da aquí por reproducido en razón de brevedad -pudiendo las partes solicitar copia del precedente en la secretaría-. VI. En relación a la queja introducida por la demandada a través de la cual sostiene la improcedencia de las deducciones intentadas por la actora, cabe acoger a los agravios en ese sentido expuestos y revocar en ese punto el pronunciamiento apelado. Es que el segundo artículo agregado a continuación del artículo 20 del decreto reglamentario de la ley 23.966 establece -en lo que aquí interesa- que "las disminuciones de capital son las originadas a raíz de: a) dividendos en efectivo -excluidas acciones liberadas- correspondientes al ejercicio comercial cerrado por la sociedad que efectuó la distribución durante el período que se liquida el impuesto y puestos a disposición en el transcurso de este último (...) b) utilidades distribuidas por la sociedad con posterioridad al último ejercicio cerrado por la misma, durante el período por el que se liquida el impuesto (...). El monto de dichas disminuciones reducirá el patrimonio neto sobre el cual se determina el gravamen, en la parte atribuible a las acciones y participaciones (...)". Ahora bien, nótese que -aun cuando pudiera considerarse innecesario efectuar una aclaración- los dividendos y utilidades -en líneas generales- son los beneficios generados por una sociedad a lo largo de determinado tiempo. Así pues, corresponde advertir que los conceptos cuya deducción se hallan impugnados y que la contribuyente computó como una disminución del patrimonio neto como "disminución de capital" y que dice que fueron en la realidad de los hechos una distribución de utilidades, responden a erogaciones por "honorarios de directorio" y por "donación a la Fundación Hnos Agustín y Enrique Rocca". Circunstancia ésta que escapa del concepto de utilidad que a los fines impositivos interesa. Por tales motivos, y más allá de la denominación dada por el contribuyente a tales conceptos ("honorarios" y "donaciones?"), incumbía a éste la prueba de que en la realidad de los hechos constituían una distribución de utilidades, circunstancia que no se observa en autos. Sin perjuicio de ello, cabe aclarar, de todos modos, que este tribunal no advierte en autos la invocada violación al principio de la capacidad contributiva pretendida por la parte actora y acogida por el tribunal a quo, pues basta indicar que resulta impropio agravarse de la imposibilidad de computar para la valuación del patrimonio erogaciones ocurridas entre la fecha de cierre de ejercicio y el 31/12,

bajo el argumento de que ello implica gravar ?un patrimonio neto ficto?, cuando el régimen de valuación elegido por el legislador dispone, como contrapartida, que tampoco se computen los incrementos patrimoniales ocurridos durante ese mismo período. Por lo demás, aun cuando pudiera considerarse que el centro de dicha cuestión radica en un problema temporal en el cómputo de dichas erogaciones -pues si se hubiesen generado con anterioridad al cierre del ejercicio contable (30/06/05) se habrían incorporado a éste y, por tanto, no formarían parte del patrimonio neto a computarse a los efectos del impuesto (a calcularse al 31/12/05)- no caben dudas de que tales erogaciones podrán computarse sin ninguna objeción en el periodo siguiente al aquí discutido (a liquidarse al 31/12/06), por lo que tampoco se advierte la pretendida violación a la capacidad contributiva de la empresa actora. VII. Por otra parte, en punto a los agravios introducidos por la actora respecto de la aplicación de intereses resarcitorios y de la invocación de la existencia de una mora inculpable al contribuyente, cabe notar -tal como lo ha hecho el Tribunal Fiscal- que la apelante no ha demostrado en autos que la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria no le fuese imputable. Es que no debe olvidarse que el artículo 37 de la ley 11.683 establece que ?la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio? sin estipular ninguna causal eximente del devengamiento de éstos. Por tal motivo, no puede soslayarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente de Fallos: 323: 1315 (?Citibank?), sostuvo que si bien resulta aplicable la última parte del artículo 509 del Código Civil (actual artículo 888 del Código Civil y Comercial de la Nación) -que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no es imputable- las particularidades del derecho tributario 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 controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que (...) se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas?. En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: desestimar los agravios de la parte actora y acoger los de la demandada y, en su consecuencia, modificar el pronunciamiento apelado en los términos que surgen del Considerando VI. Imponiendo las costas de alzada por su orden (cfr. art. 68, segundo párrafo, del Código Procesal). Se hace constar que el Dr. Carlos Manuel Grecco suscribe la presente en los términos de la acordada n° 16/11 de esta cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase. FDO: DRA. CLARA M. DO PICO, DR. CARLOS M. GRECCO, DR. RODOLFO E. FACIO, JUECES DE CAMARA FDO: DR. HERNAN E. GERDING, SECRETARIO DE CAMARA 006634E