

Impuestos Derecho Internacional Principio De La Nacion Mas Favorecida Tratado De Montevideo

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Impuestos. Derecho internacional. Principio de la nación más favorecida. Tratado de Montevideo Se revoca la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal, en cuanto confirmó la multa aplicada en los términos del art. 45 de la Ley 11.683, la cual se deja sin efecto. Buenos Aires, 12 de julio de 2016.- Y VISTOS: el recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 163, fundado en la expresión de agravios de fs. 168/185, cuyo traslado fue contestado a fs. 195/213; y, CONSIDERANDO: I. Que a fs. 155/159 el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió confirmar la Resolución N° 268/08 dictada por la Dirección General de Impositiva de la Administración Federal de Impuestos, por la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la contribuyente ?Nordelta S.A.? en el Impuesto a los Bienes Personales por los períodos fiscales 2002, 2003 y 2004, mas intereses resarcitorios y multa por infracción al art. 45 de la Ley 11.683. En concreto, el Tribunal Fiscal consideró que el Tratado de Montevideo de 1980 no comprende la materia tributaria, y en consecuencia, la cláusula de la nación más favorecida consagrada en el art. 48 del mismo no puede ser invocada para abarcar beneficios fiscales concedidos en el marco de los Convenios de Doble Imposición celebrados por la Argentina con el Reino de España y la Confederación Suiza. II. Que esa sentencia fue apelada por la parte actora a fs. 163, y a fs. 168/185 expresó agravios, cuyo traslado fue contestado por la demandada a fs. 195/213. Plantea, en sustancia, cuatro agravios principales: i) que el Tratado de Montevideo de 1980 debe interpretarse como inclusivo de las cuestiones fiscales entre los estados parte, criterio que habría sido reconocido por la Dirección Nacional de Impuestos y por la Dirección de Asuntos Legislativos y Tributarios del Ministerio de Economía, a través del Memorandum N° 1000/2002; por la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio, en el Dictamen N° 145.738 del 06/11/02; por la Subsecretaría de Ingresos Públicos, en la Nota N° 359/02; ii) que aún cuando la cláusula de la nación más favorecida no amparara dicho Tratado, correspondería otorgar efectos liberatorios al pago realizado de buena fe, al amparo de la interpretación que regía de acuerdo a los dictámenes reseñados; iii) que dicha buena fe impide hablar de mora culpable a los efectos del cómputo de los intereses resarcitorios; iv) de la misma manera, dicha ausencia de culpa impediría la configuración del tipo infraccional del art. 45 de la Ley 11.683. III. Que en el caso, el Fisco Nacional determinó el Impuesto a los Bienes Personales de Nordelta S.A. en los períodos fiscales 2002 a 2004 como resultado de una verificación que detectó su participación en el cincuenta por ciento (50%) de la sociedad uruguaya Einetius S.A., que fue declarada como base imponible con doble imposición a la luz del art. 48 del Tratado de Montevideo de 1980. En consecuencia, a la luz de lo resuelto en la Nota Externa AFIP N° 5/08 y en el Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación N° 170/06, el organismo recaudador consideró que no correspondía asignar el carácter no imponible a dicha tenencia societaria y negó la aplicación del art. 48 del referido tratado (cfr. fs. 5 a 8). IV. Que a fin de comprender cabalmente la cuestión debatida, debe tenerse en cuenta que el art. 48 del Tratado de Montevideo de 1980, aprobado por la Ley 22.354, establece 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?. De esta manera, en el marco de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) recepta la denominada cláusula de la nación más favorecida, un instrumento propio de la integración económica por medio del cual un Estado se obliga a conceder a otro todas las ventajas que otorga a un tercero Por su parte, el convenio para evitar la doble imposición celebrado con España, contempla en su art. 22, punto 4, que ?el 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.". Sin embargo, frente a dichas normas internacionales, en el ámbito local mediante la Ley 25.585, publicada en el Boletín oficial el

15/05/02, se modificó la Ley 23.966 del Impuesto a los Bienes Personales y, a continuación del art. 25 se incorporó 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." Ello generó dudas en el ámbito tributario, sobre la vigencia de la ausencia de gravamen basada en la doble imposición prevista en el marco de los Tratados con España y Suiza, para las sociedades constituidas en Uruguay, como consecuencia del art. 48 del Tratado de Montevideo ya citado. Lo cual fue resuelto por diversas autoridades estatales con formulaciones variadas, y zanjado de forma definitiva a través de la Nota Externa AFIP N° 5/08 y en el Dictamen de la Procuración del Tesoro de la Nación N° 170/06, donde se resolvió que no corresponde aplicar la cláusula de la nación mas favorecida a la materia impositiva, por lo cual las acciones y participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean residentes en los demás Estados signatarios del Tratado de Montevideo, resultan alcanzadas por el impuesto sobre los bienes personales. Asimismo, dispuso la aplicación de dicha interpretación a partir de la fecha de entrada en vigencia del régimen establecido por el artículo agregado a continuación del art. 25 de la ley del gravamen por la Ley 25.585 (cfr. art. 2 de dicha nota externa).

V. Que así las cosas, el primer agravio planteado por la demandada debe ser descartado, ya que no puede interpretarse de forma aislada el texto del art. 48 del Tratado de Montevideo en el que no se menciona a los impuestos aplicables a las participaciones en el capital, sin advertir que 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 (esta Cámara, Sala IV, causa N° 5323/2013, "Tigre Argentina SA (TF 35.122-I) c/ DGI", del 20/08/13; Sala V, causa N° 27.587/2012, "Losa Ladrillos Olavarría SA (TF 33773-I) c/ DGI", del 6/12/12).

En efecto, si bien es claro que la cláusula de la nación más favorecida tiene una formulación explícita en el Tratado de Montevideo de 1980, también debe señalarse que esa formulación no alcanza 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. esta Cámara Sala I, causa N° 35.438/2008, in re "Arg. Natural Beef Com. SA. c/ EN -AFIP DGI- resol. 204/08 s/ Dirección General Impositiva", del 7/02/13). Ello así, ya que mediante dicho acuerdo los países contratantes tuvieron como finalidad iniciar el proceso de integración que instituyó la ALADI y en el art. 46, se dispuso que "en 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". Y esa fue la única disposición del Tratado que de manera circunstancial hizo referencia a los impuestos, tasas y otros gravámenes internos, sin hacer si quiera mención 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. De manera que, a fin de interpretar este acuerdo internacional no puede dejarse de lado este precepto relevante que se relaciona con la materia impositiva, ni dejar de advertir que en dicha norma no se hace referencia alguna al tratamiento tributario de las acciones y participaciones accionarias (cfr. esta Cámara, Sala II, causa N° 25576/13, "JBS Argentina SA (TF 34685-I) c/ DGI", del 10/3/15). Desde esta óptica, 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 sólo porque el texto de esa norma contenga una referencia genérica a los "capitales procedentes de los países miembros" y, por consiguiente, no puede concedérsele los efectos expansivos pretendidos (esta Cámara, Sala I causa "Arg. Natural Beef Com S.A.", cit; Sala II, "JBS Argentina", cit; Sala IV, "Tigre Argentina S.A.", cit; y Sala V, "Losa Ladrillos Olavarría SA", cit.)

VI. Que bajo la pretensión de que se otorgue efectos liberatorios al pago, la recurrente procura que el impuesto a los bienes personales abonado durante los períodos cuestionados sin computar las tenencias accionarias en la República Oriental del Uruguay quede consolidado bajo la "interpretación vigente en ese momento". Sostiene, en pocas palabras, que el Fisco Nacional ha dispuesto una aplicación retroactiva de la interpretación resuelta en la Nota Externa N° 5/2008. Cabe recordar, en ese sentido, que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto que no se pueden aplicar normas jurídicas tributarias retroactivas cuando el contribuyente ha pagado el impuesto conforme a la ley en vigencia

al momento del pago, deviniendo afectada la garantía constitucional de la propiedad si se pretendiese aplicar una nueva ley que estableciera un aumento para el período ya cancelado (Fallos 267:247 y sus citas; 278:108; 283:360; 295:621; 303:1877), o cuando el organismo de recaudación hubiese aceptado la liquidación presentada por el deudor del tributo u otorgado recibo de pago con efecto cancelatorio (Fallos 303:1835). Y en concreto, también ha resuelto que, como principio, los cambios de criterio impositivo sólo rigen para el futuro, preservando al contribuyente de los efectos que las modificaciones produzcan a las situaciones definitivas a fin de no causar agravio al derecho de propiedad (Fallos 305:283). Ahora bien, al sistematizar los estándares del Máximo Tribunal, la doctrina ha sido clara al señalar que el efecto liberatorio del pago sólo procede cuando el Estado extiende un recibo cancelatorio al contribuyente, éste abona lo adeudado de conformidad con la ley en vigencia al momento en que realizó el pago y, además, obró de buena fe, esto es, sin ninguna duda interpretativa (GIULIANI FONROUGE, Carlos M.; NAVARRINE, Susana C.; Procedimiento tributario y de la seguridad social, Abeledo Perrot, 2009, Buenos Aires, comentario al art. 20, pto. 2; SPISSO, Rodolfo, Derecho Constitucional Tributario, Abeledo Perrot, 2009, cap. XII, punto 6.2). En particular, se ha destacado que difícilmente los organismos recaudadores extiendan recibos de pago con efecto cancelatorio; el efecto liberatorio del pago puede inferirse de la conducta futura de tales organismos, como cuando compensan de oficio. No tiene el carácter de ese recibo de pago, con el efecto mencionado, la constancia de la recepción de la suma dineraria. La boleta bancaria demuestra que se ingresó cierto importe; la declaración jurada en que se vuelca ese importe, con el sello de recepción del organismo recaudador o acuse de recibo por vía informática, prueba que se puso en conocimiento de éste el ingreso respectivo. Pero ello no significa que se haya otorgado recibo de pago con efecto liberatorio -al amparo de la retroactividad-, teniendo especialmente en cuenta que las declaraciones juradas, por regla general, se hallan sujetas a verificación administrativa; y es factible que el Fisco establezca que no se canceló la obligación tributaria porque el pago fue inferior a lo debido y determine la porción impaga conforme al art. 13 de la ley 11683? (GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009, Capítulo V, b., pto. 5.2, énfasis agregado) En el caso de marras, el pago del Impuesto a los Bienes Personales por los períodos 2002 a 2004 no sólo carece de recibo cancelatorio y/o conformidad de que el contribuyente no sería investigado en los términos del art. 13 de la Ley 11.683, sino que además, tampoco ha dado cumplimiento al resto de los requisitos que le otorgan efectos liberatorios. En particular, debe tenerse en cuenta que el impuesto no fue oblado de acuerdo a la ley vigente, ya que, como se ha visto, en esos momentos ya se encontraba en vigor la Ley 25.585. Y por otro lado, no existió hasta el dictado de la Nota Externa N° 5/2008 una norma interpretativa de carácter general en sentido estricto, emitida por la Administración Federal de Ingresos Públicos, sino diversas decisiones concretas de dependencias del Ministerio de Economía que, si bien podían inducir a la duda, no resultaban definitorias ni concluyentes para todos los afectados (en ese sentido, conf. arg. Sala V, ?Losa Ladrillos...?, cit. espec. considerando IX) VII. Que los agravios expuestos sobre los intereses moratorios adeudados no pueden ser admitidos. En efecto, en punto a la existencia de mora inculpable que exima al contribuyente del pago de los intereses resarcitorios, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido desde el precedente ?IKA- Renault SAICyF?, que ?el artículo 42 de la ley 11683 establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado artículo 42 y la falta de toda previsión sobre el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor de las responsabilidades de la mora -intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable (...) al no estar en tela de juicio que la mora no resulta imputable a la actora, la que actuó frente a un caso de fuerza mayor determinándose la improcedencia de los intereses, tampoco puede reclamarse válidamente la actualización (C.S., Fallos 304:203). Criterio luego reiterado en ?SA Fábricas y Refinerías de Aceite?, explicando que la mora constituye el presupuesto generador común tanto de los intereses resarcitorios cuanto de la actualización, razón por la cual, ante la inexistencia de una conducta imputable en los términos del artículo 512 del Código Civil, no cabe hacer lugar al reclamo de ninguno de los mentados conceptos (C.S., Fallos 310:903). Precizando esos conceptos, posteriormente consideró que si bien 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 reflejadas 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 de aplicación restrictiva, ajenas al deudor le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Y concretamente, la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto por 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 (C.S., Fallos: 323:1315, "Citibank"; criterio aplicado por este Tribunal in re "Red Hotelera Iberoamericana S.A. (T.F. 14.372-I) c/ D.G.I.", del 25/03/08; ?La República Cía. Argentina de Seguros SA?, del 06/10/2011; ?Pharma Argentina SA (TF 20371-I) c/ DGI?, del 26/09/13; y esta Cámara, Sala II, Causa N° 17.912/09, in re "Mutual Clubes Integrados (TF 20516-I) c/ DGI", del 14/05/10; sala IV "Austral Líneas Aéreas Cielos del Sur SA. (TF 31117-I) c/DGI", causa 14.385/11, del 17/11/11, disidencia del Dr. Morán; y Sala V, causa N° 22.846/06, in re "Athuel Electrónica S.A. (TF 20.688-I) c/ D.G.I.", del 11/05/10, entre otros). Más reciente es el precedente ?Nobleza Picardo? de la Corte Suprema, del 28/09/10, en el cual se resolvió que ante la falta de toda previsión en el ordenamiento tributario acerca del carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío y se consideró aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil, que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando prueba que no le es imputable, habiendo actuado la situación económica financiera imperante en el país durante ese período como un caso de fuerza mayor, por lo que los recaudos tomados por la actora tendientes a cancelar sus obligaciones tributarias denotan un obrar diligente (Fallos 333:1817). De lo anterior se desprende que la jurisprudencia de esta Cámara, en línea con la Corte Suprema de Justicia de la Nación, siempre consideró, pacíficamente, que la última parte del art. 509 del Código Civil resulta aplicable a los intereses regidos por la Ley 11.683, y por ende existen situaciones no imputables al contribuyente que lo eximen del pago de esas deudas accesorias. Sin embargo, lo que motivó los diferentes resultados en los pronunciamientos fue la constatación en cada caso de las ?circunstancias excepcionales? exigidas. Así, queda claro, por ejemplo, que disentir con el organismo recaudador en la interpretación de una norma tributaria, inclusive con base en precedentes contradictorios, no demostraría la inexistencia del elemento subjetivo que justifique la exención de intereses (conf. ?Citibank? y ?Pharma Argentina SA? citados); o que las dificultades financieras del contribuyente no configurarían una razón excepcional, ni el cumplimiento indubitado de su deber de diligencia que autorice esa exención (esta Sala, con diferente integración, causa 14.562/98, "Jugos Santa Fe S.A. (T.F. 10.523-I) c/ D.G.I.", del 1/02/00). Mientras que, por el contrario, la situación económica general imperante durante un período específico podría operar como causal eximente de pago de los intereses (conf. ?Nobleza Picardo?, cit.). Desde esta óptica, y atendiendo al acotado baremo que exige la jurisprudencia analizada, no se advierte suficientemente acreditada la buena fe del contribuyente en esta causa, y por ende su ausencia de culpa (conf. esta Sala, causa N° 42343/05, ?CCI SA y Otros c/ EN - AFIP DGI Dto. 1384/01 1387/01 s/ Proceso de conocimiento?, del 29/10/13).

VIII. Que distinta solución merece la multa aplicada en los términos del art. 45 de la Ley 11.683. Al respecto, debe recordarse que esa infracción es de carácter prevalentemente objetivo, por lo cual, en principio, basta el hecho externo de la falta de pago del tributo en término para que se la tenga por configurada. Sin embargo, en el supuesto que la culpabilidad esté totalmente excluida, no puede considerarse cometida la infracción omisiva ya que la finalidad de la norma penal es castigar a quien, por su culpa o negligencia no paga, pudiéndolo hacer. De allí es que puedan existir circunstancias que atenúen o, inclusive, eliminen la imputación, tales como el error excusable de hecho o de derecho, la imposibilidad material de pago u otras circunstancias excepcionales debidamente justificadas (conf. esta Sala, causa N° 5.126/05, ?Atlético Las Garzas Foot Ball Club (TF 16466-I) c/ DGI?, del 19/12/05; causa N° 26557/06, ?DGI (Autos Nisa Negocios Inmobiliarios SA - TF 22261-I c/ DGI?, del 05/03/10, en igual sentido; Sala IV, fallos del, "Frigorífico San Jorge Patagonia S.A." 9/3/95 y causa N°26114/97, ?La Casa del Filtro y Accesorios S.R.L. (T.F. 12-128-I) c/ D.G.I.? del 7.7.98, pues bajo determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones tributarias puede constituir una causal de exculpación, toda vez que se ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas-, rige en el campo del derecho represivo tributario (C.S., Fallos: 303:1548; 312:19 y 312:447). En el caso, no caben mayores dudas de que, frente a la sanción de la Ley 25.585, la cláusula de la nación mas favorecida del Tratado de Montevideo generó numerosas dificultades interpretativas, específicamente en punto a su vinculación con convenios de doble imposición. Ello queda demostrado en las causas citadas en la presente resolución, en las cuales las diversas Salas de esta Cámara tuvieron oportunidad de expedirse. Y frente a dicho panorama existieron definiciones estatales (vgr. memorándum 1000/02 de la Dirección Nacional de Impuestos; Dictamen N° 145.738 de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía; y Nota N° 359/02 de la Subsecretaría de Ingresos Públicos) que, si bien no resultaron contundentes, pudieron generar en el contribuyente la convicción de que las acciones de sociedades radicadas en la República Oriental del Uruguay no se encontraban gravadas. En otros términos, es dable suponer que la complejidad del tema haya generado en la actora confusión suficiente como para configurar una causal de no punibilidad (cfr. esta Cámara, Sala IV, ?Tigre Argentina...?, cit).

Por todo lo cual, SE RESUELVE: hacer lugar, parcialmente, al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y revocar la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal, en cuanto confirmó la multa aplicada en los términos del art. 45 de la Ley 11.683, la cual se deja sin efecto. En todo lo demás, se confirma la sentencia apelada. Con costas de acuerdo a los respectivos vencimientos. Regístrese, notifíquese y devuélvase. JORGE ESTEBAN ARGENTO CARLOS MANUEL

GRECCO SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ 009856E