República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2021-119713660-APN-TFN#MEC

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 9 de Diciembre de 2021

Referencia: B.A. Golf S.A. Sentencia. Bienes Personales. Acciones o Participaciones Societarias

---

Tribunal Fiscal de la Nación

En Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", la Dra. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y el Dr. Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente **N° 32.237**-I, caratulado **B.A. GOLF S.A.** s/ apelación".

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 22/25vta se interpone recurso de apelación contra la resolución suscripta por el Jefa de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la AFIP-DGI, de fecha 18 de julio de 2008 mediante la cual se determinó de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto sobre los bienes personales –acciones o participaciones societarias- por los ejercicios 2003 a 2005, con más los intereses resarcitorios y se le aplica una sanción en los términos del artículo 45 de la ley 11.683.

En primer lugar señala que la posición del ente fiscal de considerar para la liquidación del impuesto en cuestión el valor patrimonial proporcional del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquide resulta contraria a la prohibición de ajustes en la economía argentina dada por la ley 23.928, que no solo no ha sido derogada sino que fue ratificada por la ley 25.561.

Enfatiza que una resolución de la Inspección General de Justicia que ordenó el ajuste de los balance contradice una norma de jerarquía superior, tan así que para obviar el escándalo jurídico el propio Poder Ejecutivo Nacional ordenó a la mencionada dependencia discontinuar el ajuste de los estados contables mediante el dictado del Decreto 664/03, lo que dio lugar al dictado de la Resolución N° 04/03.

Agrega que claramente la voluntad del legislador fue que no se aplicaran ajustes de ninguna naturaleza y el Decreto 664/03, de necesidad y urgencia, en sus considerandos deja reflejada la intención como muestra de que el Poder Ejecutivo compartía tal criterio.

Explica que la utilización de los estados contables a valores históricos sobre los que la empresa practicó la liquidación del impuesto estuvo originada en el cumplimiento de la ley que prohibía y aún

prohíbe, todo tipo de ajuste, no pudiendo una resolución de un ente como la Inspección General de Justicia legislar directa ni indirectamente efectos impositivos por expresa disposición constitucional.

Sostiene que el razonamiento que antecede se articula tanto con las disposiciones de la ley que estableció el tributo de que se trata cuanto con el propio decreto reglamentario de la misma, toda vez que ni en uno ni en otro se hace mención alguna respecto al balance que debe utilizarse para la liquidación

Enfatiza que si se considera tanto a la Inspección General de Justicia como a la Federación de Graduados en Ciencias Económicas con la autoridad necesaria para suplir lo que el texto legal no explicita expresamente, debe convenirse que para llegar a un balance ajustado por inflación es menester confeccionar otro balance previamente, este último sin ajustar, lo cual ya no está diciendo acerca de la existencia de dos balances para un mismo ejercicio, ambos confeccionados a dicha fecha.

Afirma que la propia autoridad tributaria ha establecido la existencia de un balance para fines fiscales que los contribuyentes deben presentar, lo cual nos habla de un tercer balance para un mismo ejercicio, no aclarando la ley del impuesto cual debe aplicarse a los fines de liquidar el mismo.

Entiende que el organismo fiscal por un lado no permite el ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias mientras que para el tributo bajo análisis si lo hace, puntualizando que si bien ambos impuestos poseen normas propias, la remisión respecto de la supletoriedad del impuesto a las ganancias respecto del de marras está vigente.

Señala que nada dice la ley ni su reglamentación respecto de cuál de los al menos tres balances del mismo ejercicio debe ser tomado en cuenta para liquidar el impuesto, reiterando que dada la supletoriedad del impuesto a las ganancias respecto del sobre bienes personales si en el primero de ellos no debe aplicarse el ajuste por inflación en el que grava las acciones y/o participaciones tampoco debe hacerlo.

Explica que no existe en la interpretación que antecede analogía alguna sino que se trata simplemente de la aplicación supletoria a la que se refiere el texto reglamentario.

En relación a la multa aplicada, señala que al no resultar procedente la determinación practicada, tampoco lo es la aplicación de la multa.

Agrega que la firma siempre ha cumplido con sus obligaciones fiscales con la debida diligencia y análisis del caso, puntualizando que en el supuesto bajo debate, teniendo en consideración la redacción de las normas pudo existir un error de interpretación del derecho aplicable.

Por último se agravia de la graduación de la multa aplicada, dado la falta de antecedentes y la inducción a error que conduce la interpretación de las normas aludidas, debiendo ser reducida la misma al mínimo legal

II.- Que a fs. 41/54 la representación fiscal contesta el traslado del recurso, solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirme el acto apelado. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 64 se elevan los autos a consideración de la Sala “A” y a fs. 68 se pasaron los autos a sentencia

IV.- Que ahora bien en relación con la controversia que este Tribunal está llamado a resolver, cabe señalar que de acuerdo con el informe de inspección obrante en los antecedentes administrativos acompañados a la presente causa, con fecha 30/05/07 el ente fiscal inicia una fiscalización a la contribuyente a los fines de establecer el cumplimiento fiscal de la responsable en el impuesto sobre los bienes personales –acciones o participaciones societarias ejercicios fiscales 2001 a 2005.

En la misma fecha, la inspección envió un requerimiento a la firma solicitando que aporte los libros contables y societarios, copia de los papeles de trabajo detallando arriba el monto imponible en el impuesto sobre los bienes personales – acciones o participaciones societarias- y los balances generales firmados por contador público y certificados por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, documentación que fuera aportada por la firma con fecha 08/06/07.

Asimismo, la fiscalización verificó los libros de Depósito de Acciones y Registro de Asistencia a Asamblea de donde se desprende que el paquete accionario estaba compuesto de la siguiente manera: el 66,14% perteneciente a personas físicas y el 33,86% restante correspondían a personas jurídicas del país, a saber: a) SOCMA Americana S.A. y b) Buenos Aires Golf Club Asociación Civil.

Del análisis de la documentación aportada juntamente con las declaraciones juradas de los ejercicios fiscales 2003 a 2005 del impuesto sobre los bienes personales –acciones y participaciones societarias-, se constató que la responsable determinó el valor patrimonial de las acciones, sin considerar el patrimonio neto que surge de los estados contables requeridos por las normas legales vigentes y puestos a consideración de la asamblea de accionistas.

En función de lo expuesto se procedió a proyectar las declaraciones juradas proforma por los ejercicios fiscales en cuestión sobre la base de los balances contables sometidos a consideración de la asamblea de accionistas.

A efectos de fundar su postura, el juez administrativo señala que de la normativa del impuesto de marras se colige que las sociedades y empresas que lleven libros y confeccionen balance comercial, a los fines de la determinación e ingreso del impuesto sobre los bienes personales –acciones o participaciones societarias- deben considerar el balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente en otros tipos societarios, es decir, aquel confeccionado en moneda constante. Frente a la disconformidad de la recurrente se inició el procedimiento determinativo que concluyó con el acto apelado.-

V.- Que una vez aclarado el contexto fáctico de la presente causa, cabe destacar que esta Sala -en su anterior composición- ha tenido oportunidad de expedirse sobre idéntica cuestión en la causa “Diego Juan Osa e Hijos SA” de fecha 20/07/2006, criterio que se comparte.

Allí se sostuvo que “*…a fin de llegar a una conclusión cabe citar en su parte pertinente el artículo 22, inciso h), ley 23966, en cuanto expresa que "Cuando se trate de acciones se imputará el valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida" así como el párrafo 2 del artículo 2 sin número a continuación del artículo 20 del decreto reglamentario que dispone que "el gravamen se liquidará considerando el importe que surja de la diferencia entre el activo y pasivo de la sociedad correspondiente al 31 de diciembre del año respectivo..."*

Seguidamente se expresó “*…que la valoración patrimonial de las acciones o participaciones sociales de sociedades que lleven registraciones contables "debe ser calculado sobre los valores del activo y pasivo que han sido expuestos en los mismos, los que deben ser presentados en moneda constante de acuerdo a la*

resolución técnica 6 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Cabe destacar que dicho pronunciamiento fue confirmado por la Sala III de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal con fecha 18/8/2010.

Asimismo, dicho criterio fue reiterado por esta Sala A en la causa "Cúspide Libros S.A. de fecha 12/03/07, confirmada por la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal con fecha 3/2/2009.

Teniendo en cuenta la doctrina anteriormente expuesta, corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto determina de oficio la obligación de la recurrente en el impuesto sobre los bienes personales –acciones y participaciones societarias- respecto a los períodos fiscales 2003 a 2005.

VI.- Que corresponde ahora analizar la sanción aplicada con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie de conformidad con lo sostenido en el Considerando V del presente pronunciamiento.-

De tal forma, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *"…surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen"*

"Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997)".

"Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones

juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99).

VII- Que en ese contexto corresponde analizar los argumentos esgrimidos por la recurrente, los que se adelantan no pueden ser acogidos favorablemente.

En efecto, es dable destacar que la recurrente únicamente se limita a señalar que en el caso de autos no se verifican ni los requisitos materiales ni subjetivos requeridos por el artículo 45 de la ley 11.683, sin aportar prueba alguna que permita controvertir el criterio fiscal.

Finalmente, no se advierte que se encuentre configurado el alegado error de derecho excusable. En efecto, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que la recurrente omitió ingresar el impuesto en su justa medida, ante la falta de elementos que permitan tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, habiendo el ente fiscal graduado correctamente la sanción aplicada, corresponde confirmar la multa aplicada.

VIII. Que en mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución apelada, en todas sus partes. Con costas.-

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.-

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar la resolución apelada en todas sus partes. Con costas.-

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el articulo 59 del RPTFN, por encontrarse en uso de licencia el Vocal Titular de la Vocalia de la 3era Nominación..

Regístrese, notifíquese, y oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos al Fisco Nacional.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 15:06:13 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 16:35:46 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.12.09 16:35:47 -03:00