Informe firma conjunta

Número: IF-2025-140170396-APN-VOCXI#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Diciembre de 2025

Referencia: SENTENCIA; Expediente N° 30.372-I (y su acumulado N° 36.227-I); Flecamet S.A.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10º Nominación), la Dra. Agustina O'Donnell (Vocalía de la 11º Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12º Nominación) para resolver el Expediente N° 30.372-I (y su acumulado N° 36.227-I) caratulado "FLECAMET S.A. s/ recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. FLECAMET S.A. interpone el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 365/2007 y 114/2012 dictadas en la Dirección Regional Mendoza de la Administración Federal de Ingresos Públicos en las que se determinó de oficio su obligación en el impuesto a los bienes personales –acciones y participaciones- por los períodos fiscales 2004 y 2005 y 2008, y se le aplicaron sendas multas de omisión (conf. art. 45, ley).

Funda sus recursos en la improcedencia de las determinaciones de oficio practicadas en virtud de las siguientes consideraciones:

- FLECAMET S.A. es una empresa promovida bajo el régimen de la ley 22.021 y sus reglam., en la Provincia de San Luis, para la fabricación de productos metalúrgicos.

- En el año 2001 (3.4.2001) se decretó su concurso preventivo de acreedores y el 2003 (16.5.2003) se homologó el acuerdo.

- Por dicha condición, no tiene utilidades a distribuir a sus accionistas, por lo que, en el caso en particular, el impuesto sobre los bienes personales opera como un impuesto al capital, exento por el art. 7 de la ley 22.021.

- El impuesto sobre los bienes personales, para FLECAMET S.A., es complementario del impuesto a las ganancias que está incluido en el régimen promocional, por lo que se encuentra exenta de dicho gravamen también por aplicación del art. 3 de la ley 22.021.

- El art. 25. 1 de la ley 23.966 (Tit. VI) es inaplicable a FLECAMET S.A. porque no puede reintegrase el impuesto de los accionistas, ni puede ejecutarles las acciones, ya que no tiene utilidades a distribuir desde el momento que por el acuerdo preventivo, están afectadas a dicho propósito.

- Alega, además, que el juez administrativo incurrió en un error de liquidación al incluir en el activo los aportes de capital en Ignacio Wasserman S.A., registrados como inversiones no corrientes, tal lo que surge de las notas en los Estados Contables de cada uno de los ejercicios 2005 y 2008. Destaca que ni la suscripción, ni la entrega de las acciones tuvieron lugar, por lo que no integran su patrimonio neto a los efectos de la conformación de la base imponible del gravamen.

- Destaca que si bien los aportes integran usualmente el activo como créditos, en el caso particular de FLECAMET S.A. no corresponde dicho tratamiento porque Ignacio Wasserman S.A. está en concurso preventivo también y no pudo verificar allí su crédito.

A continuación, invoca la afectación de diversas garantías constitucionales, se agravia de los intereses intimados por causa de mora inculpable, y de las multas aplicadas en las Resoluciones, invocando para ello la causal de error excusable.

Aporta como prueba la documentación del proyecto promovido y ofrece la producción de prueba informativa -al juzgado concursal, a Ignacio Wasserman S.A. y a la Prov. de San Luis-, y prueba pericial contable, y solicita que se las deje sin efecto, con costas.

II. A su turno, a fs. 237/243 y 624/630, contesta el traslado del recurso la representación fiscal y solicita que se confirmen sus actos en todas sus partes, también con costas.

III. A fs. 255, 274 y 641 obra el auto de apertura prueba en el que la entonces Vocal Instructora admitió la producción de las pruebas ofrecidas. Sus resultados fueron agregados a fs. 277/308 (oficio Ignacio Wasserman S.A.), fs. 327/348 (oficio a prov. San Luis) y fs. 357/358 (informe pericial contable).

A fs. 634 se dispone la acumulación del Expte. N° 36.227-I al N° 30.732-I.

A fs. 650, en cumplimiento al oficio librado, el Juzgado Nacional en lo Comercial N° 8 adjunta el expediente judicial, extrayéndose copia del mismo, las que conforme a lo informado a fs. 663 fueron agregadas en el Expte. N° 30.732-I “Flecamet S.A. s/ incidente de beneficio de litigar sin gastos”.

A fs. 675/683 FLECAMET S.A. hacer saber la quiebra decretada el 19 de marzo de 2015 e informa el síndico designado, el que toma intervención a fs. 705.

A fs. 734 se clausura el período probatorio y a fs. 738 se eleva a la Sala; a fs. 742 se ponen los autos para alegar, ejerciendo su derecho únicamente la representación fiscal a fs. 746/759.

A fs. 752 se llaman los autos a sentencia.

IV. Corresponde resolver sobre la legitimidad de las Resoluciones recurridas.

Para ello cabe tener en cuenta que no se encuentra en tela de juicio que FLECAMET S.A. es una empresa promovida bajo el régimen de la ley 22.021, sus modif. y compl., ni tampoco su estado falencial desde el año 2001, primero en concurso y luego en quiebra, proceso que continua en trámite como informa la representación fiscal a fs. 732.

Dicho lo anterior, corresponde estar a la legislación fiscal y promocional aplicable a la cuestión controvertida.

Por un lado, el art. 3° de la ley 22.021 establece que “Estarán exentas del pago del impuesto a las ganancias, o del que lo complemente o sustituya, las utilidades originadas en las explotaciones industriales a que alude el inciso b) del artículo 1 de la presente ley, en las ramas que promueva el Poder Ejecutivo”.

Por su parte, el art. 7°, agrega que “Estarán exentas del pago del impuesto sobre el capital de las empresas, o del que lo complemente o sustituya, los bienes incorporados al patrimonio de las explotaciones por aplicación de las disposiciones contenidas en los artículos 1 y 5”.

Lo cierto es que, contrariamente a lo que sostiene FLECAMET S.A. en sus recursos de apelación, el impuesto sobre los bienes personales no es un impuesto complementario del impuesto a las ganancias ya que grava el patrimonio, ni tampoco recae sobre el capital de la empresa, en el caso promovida, sino el de sus accionistas.

Las determinaciones de oficio recurridas ante este Tribunal han sido dictadas a FLECAMET S.A. en su condición de responsable sustituto de la obligación de pago de los accionistas (art. 6°, ley 11.683), conforme el art. 25.1 de la ley que rige dicho gravamen y el segundo artículo agregado a continuación del art. 20 de la reglamentación cuando dispone que "La determinación del gravamen a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley, será liquidado e ingresado con carácter de pago único y definitivo por las sociedades comprendidas en la Ley N° 19.550, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones, incluidos los establecimientos estables pertenecientes a las sociedades extranjeras mencionadas en el artículo 118 de esta última ley, las sociedades de hecho y las sociedades irregulares".

Se trata entonces de dos gravámenes diferentes, que gravan manifestaciones de capacidad contributiva diferentes, y que, además, recaen sobre sujetos diferentes, ya que en el caso del impuesto sobre los bienes personales el hecho imponible alcanza al patrimonio de las personas humanas accionistas aun cuando el sujeto obligado al pago es, por mandato de la ley, la sociedad.

En efecto, el art. 17 de la ley dispone que los sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales son las personas humanas (y las sucesiones indivisas), domiciliadas en el país y en el exterior.

Por otro lado, no hay previsión en dicha norma, ni en la que rige el régimen promocional, que exima del pago del gravamen creado por la ley 23.966 a los accionistas de una empresa promovida, tampoco hay beneficios para empresas en concurso o quiebra.

Aún cuando la recurrente alegue que su caso es particular, por la restricción que tiene para distribuir utilidades debido a su estado falencial con la que, según afirma, el impuesto opera como un impuesto al capital, eso no lo convierte en un impuesto a los activos ya que, de nuevo, no es ella a quien se dirige el hecho imponible del gravamen, sino a los accionistas.

El hecho que FLECAMET S.A. no pueda distribuir utilidades a los accionistas debido a su estado falencial, como asevera en sus recursos, no la exime de la obligación prevista en el art. 25.1 de la ley 23.966 (Tit. VI) ya que, nuevamente, no hay norma que así lo disponga y se trata de un impuesto patrimonial que se desentiende de las ganancias ya que recae sobre la participación accionaria de las personas en el patrimonio del ente societario.

A ello no obsta lo dispuesto en el último párrafo de dicha norma, ya que no es con la retención de utilidades la única forma en que se puede llevar a cabo el reintegro allí previsto, tratándose la forma y la oportunidad de una cuestión privada entre las partes, como tal de una cuestión ajena al Fisco Nacional.

Así además lo prevé el último párrafo del art. 20 de la reglamentación de la ley 23.966 cuando dispone que para el reintegro se debe tener en cuenta la situación particular de cada uno de los accionistas: "A los fines de ejercer el derecho al reintegro del importe abonado, previsto en el último párrafo del artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley, las sociedades responsables del ingreso del gravamen deberán considerar la situación particular de cada uno de los titulares de las acciones o participaciones que resultaron comprendidas en la liquidación del impuesto a los efectos de determinar la proporción del mismo que corresponda atribuirles al 31 de diciembre del año respectivo, debiendo tenerse en cuenta, para estos casos, los saldos deudores o acreedores de las cuentas particulares de los socios, los aportes de capital y cualquier otra circunstancia que permita determinar en forma precisa el porcentaje real de las participaciones".

Por este motivo, debe concluirse que FLECAMET S.A. se encontraba obligada a ingresar el gravamen previsto en las normas ya aludidas. Dicha conclusión no se ve enervada por la prueba producida en este Expediente. La Provincia de San Luis adjuntó la copia del contrato de promoción más nada puede extraerse de allí que sustente las exenciones y el tratamiento como caso particular que FLECAMET S.A. invoca frente al impuesto sobre los bienes personales. Tampoco

la prueba pericial contable, puntos 2 y 3, cambian la situación. Si bien allí se informa que FLECAMET S.A. no distribuyó utilidades y que cumplió con los requisitos para gozar de la exención del art. 7 de la ley 22.021, como ya se dijo, dicha norma, ni ninguna otra le conceden la exención en el impuesto sobre los bienes personales que invoca.

Por último, en cuanto a la liquidación del gravamen, FLECAMET S.A. se agravia de que el juez administrativo haya incluido en el activo computable los aportes irrevocables que hiciera Ignacio Wasserman S.A. Mas asiste razón a la representación fiscal cuando invoca la improcedencia del agravio dado que la liquidación fue practicada con arreglo a lo dispuesto en el inc. h) del art. 22 de la ley 23.966.

Dicha norma, en lo que aquí interesa, dispone en su primer párrafo que “Cuando se trate de acciones se imputarán al valor patrimonial proporcional que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida”, monto que, no se encuentra en discusión, fue obtenido de los Estados Contables de FLECAMET S.A. en cada uno de los ejercicios objeto de determinación, aprobados por su Asamblea de Accionistas.

El hecho de que se incluyan en la base imponible los aportes irrevocables a dicha firma que es, además una de las accionistas de FLECAMET S.A., responde a lo dispuesto en el art. 20 de la reglamentación.

Allí se establece que “La valuación de la titularidad en empresas o explotaciones unipersonales, se determinará en función del capital de las mismas que surja de la diferencia entre el activo y el pasivo al 31 de diciembre del año respectivo, disminuido en el monto de las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedades regidas por la Ley N° 19.550, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones, efectivamente afectadas a la empresa o explotación, alcanzadas por el pago único y definitivo establecido en el artículo incorporado sin número a continuación del artículo 25 de la Ley.”

Invoca FLECAMET S.A. que en su caso en particular no corresponde incluir los aportes de Ignacio Wasserman S.A. en el activo porque dicha empresa estaba en concurso preventivo de acreedores y ella no se presentó a verificar el crédito en dicho proceso, es decir que carece de posibilidad de cobrar las sumas aportadas. Agrega que el Estado Provincial expropió por ley la planta de Ignacio Wasserman S.A. y sostiene así que el aporte dejó de ser un crédito y como tal no puede ser considerado parte de su activo.

Pero tampoco hay previsiones en la ley 23.966, que permitan hacer lugar a su planteo. La única referencia a aportes irrevocables es la del art. 20 del decreto reglamentario de la ley que permite su detracción del activo, pero respecto de otros sujetos distintos a los accionistas de la sociedad obligada al pago, es decir en un supuesto diferente al planteado.

En definitiva, la base imponible, como ya se dijo, fue extraída de los estados contables, aprobados por la Asamblea de Accionistas de FLECAMET S.A. en los que ella misma declaró entre sus activos el crédito con Ignacio Wasserman S.A. A ello debe agregarse que la vinculación existente entre ambas empresas, que surge de la documentación aportada y producida por la recurrente, en particular la adjunta en la contestación al oficio que se librara ante este Tribunal (fs.277/308), que da cuenta de un grupo empresario liderado por la familia Wasserman.

Por otro lado, de la prueba pericial contable producida a fs. 357/358 surge también que ambas empresas tramitaron un concurso preventivo en forma conjunta en el que se verificó un crédito de $21.210.769,72, dando cuenta de la vinculación entre ambas empresas. De allí también se desprenden otros aspectos vinculados a la registración de los aportes que, como sostiene la representación fiscal en ocasión de alegar, no inciden sobre la pretensión fiscal porque no era lo que estaba en discusión.

Por ello, corresponde confirmar las Resoluciones recurridas, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ellas que se devengan en forma automática por la mora en el pago de la obligación oportuna y en su justa medida (art. 37, ley 11.683), sin que en el caso pueda eximirse a FLECAMET S.A. de su responsabilidad con arreglo al art. 509 del Código Civil en el texto entonces vigente como pretende. En efecto, no se dan en el caso la mora inculpable, ni las circunstancias excepcionales que invoca en sus presentaciones para que se aplique la jurisprudencia que por excepción adoptara la Corte Suprema de Justicia de la Nación al fallar en las causas “IKA Renault”, del 25 de febrero de 1982, y

“Citibank NA”, del 1° de junio de 2000, en el entendimiento que las normas aplicables, tanto la ley 23.966 como la 22.021 y sus correspondientes reglamentaciones, eran suficientemente claras para que la recurrente cumpliera con su obligación como responsable sustituto en la forma allí prevista.

V. En cuanto a las multas aplicadas en las Resoluciones también deben ser confirmadas por cuanto FLECAMET S.A. no cumplió con su obligación de presentar las declaraciones juradas del impuesto sobre los bienes personales por las acciones y participaciones de sus accionistas encontrándose obligada a hacerlo, configurándose de ese modo el elemento objetivo del tipo descripto en el art. 45 de la ley 11.683 (t.v.).

En cuanto al elemento subjetivo, de necesaria configuración tratándose de ilícitos fiscales (Fallos 271:297, entre muchos otros) el reproche del juez administrativo fue por haber omitido cumplir como responsable sustituto con su obligación por negligencia y si bien en sus presentaciones alega que su conducta fue motivada en las exenciones que consideró de aplicación a su caso en particular, lo cierto es que no logró con sus agravios, ni con las pruebas rendidas, convencer que mediaran las razones para considerarse alcanzada por las mismas. Tampoco se presenta en el caso el supuesto de error excusable que, conforme al último párrafo de la norma citada, pudiera exculpar su conducta, desde el momento que, como antes se dijo, no se advierte que las normas aplicables fueran complejas o que pudieran dar lugar una interpretación diferente a la que surge de sus claros términos.

Cabe aquí recordar que para que se configure el error excusable se requiere que éste sea esencial e inculpable y que las razones invocadas por el recurrente posean la entidad suficiente para demostrar un accionar diligente que lo llevara a creer razonablemente que su conducta no lesionaría el bien jurídico tutelado por las normas fiscales.

Por último, se constata que las multas han sido graduadas por el juez administrativo conforme a los antecedentes y elementos colectados por la fiscalización, sin que surja arbitrariedad ni irrazonabilidad en la fijación de las mismas que justifique una graduación diferente.

Por esta razón, se confirman las Resoluciones en todas sus partes, con costas.

El Dr. Martin y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto de la Vocal Instructora.

En atención al resultado de la votación que antecede, **SE RESUELVE**:

1°) Confirmar las Resoluciones Nros. 365/2007 y 114/2012, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de la recurrente, en la siguiente forma:

a) Por el Expediente N° 30.732-I:

(i) Por la primera y segunda etapa, en las sumas de $13.284 por la representación procesal y $33.210 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, conforme a lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

(ii) Por la tercera etapa, en la suma de $56.945 equivalente a 0,74 UMA por la representación procesal y de $142.363, equivalente a 1,84 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, conforme a lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

b) Por el Expediente N° 36.227-I

(i) Por la primera y segunda etapa, en las sumas de $13.704 por la representación procesal y $34.261 por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 7, 9, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

(ii) Por la tercera etapa, en las sumas de $36.424 equivalente a 0,47 UMA por la representación procesal y de $58.352 equivalente a 0,76 UMA por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por los profesionales intervinientes, de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la ley 27.423.

3°) Regular los honorarios del CP Juan Ignacio Estevez por su actuación en el carácter de perito del Fisco Nacional en la suma de $ 77.229, de acuerdo con las pautas fijadas por la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

Las sumas reguladas no incluyen el impuesto al valor agregado.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 12:03:25 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 12:45:45 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 12:51:45 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.12.18 12:51:46 -03:00