**República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional**
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

**Informe Firma Conjunta Transferible**

**Número:** IF-2025-37584260-APN-VOCIX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 10 de Abril de 2025

**Referencia:** SENTENCIA Expte: 37.692-I RYDER LOGÍSTICA LTDA.

---

# TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “C” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7a. Nominación), Claudio E. Luis (Vocal Titular de la 8a. Nominación) y Daniel A. Martín (Vocal Subrogante de la 9a. Nominación), para resolver el expediente **N°37.692-I**, caratulado **“RYDER LOGISTICA LTDA.s/Apelación -Bienes Personales-”**

**El Dr. Martín dijo:**

**I.-** Que a fs.20/42 Ryder Logístiga LTDA. interpone recurso de apelación contra la Resolución N°74/2013(DV. RRMR) de fecha 30 de abril de 2013 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Mercedes de la D.G.I-A.F.I.P, por la que se le determina de oficio la obligación impositiva presuntamente no ingresada en relación al Impuesto sobre los Bienes Personales -Acciones y Participaciones Societarias- por los períodos fiscales 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010 en la suma de $ 1.599.722,11 con más intereses resarcitorios y se le aplica una multa de $ 799.861,06 equivalente al 50% del tributo no ingresado, encuadrada en los términos del artículo 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), con la reducción prevista en el artículo 49 de dicho cuerpo normativo.

Señala la procedencia formal del recurso planteado en los términos de los artículos 76 inc.b) y 159, incisos a) y b) de la la citada ley. Manifiesta en lo que hace al fondo de la cuestión que Ryder es una sucursal constituida en el país en los términos del art. 118 de la Ley de Sociedades Comerciales (N°19.550), por lo que en consecuencia no puede sostenerse que ésta cuente con una composición accionaria ni que su casa matriz tenga participación societaria en Ryder.

Sostiene que de conformidad con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales -y su reforma ley 25.585- durante los períodos fiscales aquí involucrados, procedió a presentar las declaraciones juradas correspondientes, considerando como “no gravadas” las supuestas participaciones de su casa matriz en el capital asignado a la sucursal.

Relata que en dicho contexto, la AFIP inició un proceso de fiscalización a través del cual concluyó, erróneamente, que los supuestos “socios” de Ryder se encontraban alcanzados por el tributo, razón por la cual ésta debió haber liquidado, determinado e ingresado el gravamen.

Niega la procedencia de la pretensión fiscal en orden a los sobrados fundamentos que expone. Plantea la ilegitimidad de la

resolución determinativa. Reseña las normas aplicables para concluir en que es evidente que el Decreto Reglamentario N° 988/2003 aplicado en los presentes autos, incurre en un exceso reglamentario al modificar el Decreto N° 127/1996, e incorporar expresamente como sujeto del Impuesto, a las sucursales de la personas jurídicas del exterior, que no están incluidas en el texto de la ley.

Enfatiza que la casa matriz brasileña de Ryder- la que erróneamente el Fisco denomina "accionista"- no participa del capital de ésta, en tanto es una sucursal registrada como tal, con lo cual la casa matriz no tiene participaciones societarias ni acciones en la sucursal.

Consecuentemente, entiende que no habiéndose generado en cabeza de la casa matriz de Ryder el hecho imponible previsto en el artículo incorporado a continuación del art.25 de la Ley del tributo, bajo ningún punto de vista corresponde la determinación que recurre.

Cita como precedente el fallo de la Excma. Cámara "Bank of Tokyo- Mitsubishi U.F.J.Ltd. c.Estado Nacional-AFIP-DGI"(Sala II, 22/11/2011) y aduce que la AFIP-DGI al dictar la resolución aquí apelada, se sustrae del criterio sentado por la Cámara, afirmando que "(...) *las citas jurisprudenciales (…) son aplicables a los casos tratados y no vinculantes a la Administración Federal, destacando que el fallo mencionado, esgrimido por la firma recurrente se encuentra a la fecha apelado por este Organismo"*.

Se agravia por cuanto entiende que el Fisco pretende desconocer la doctrina emanada por el Tribunal de Alzada especializado en la materia, bajo el insostenible pretexto, de encontrarse discutiendo dicha tesitura en la instancia extraordinaria.

Que además destaca que la casa matriz no se encuentra alcanzada por el Impuesto, por aplicación del art. 48° del Tratado de Montevideo de 1980, en virtud de la cláusula de la nación más favorecida la que dice debe aplicarse al ámbito tributario a través del memorando de la Dirección Nacional de Impuestos (DNI) 1000/2002, ya que si el legislador hubiera querido excluir las cuestiones impositivas de la aplicación de dicha Cláusula, lo hubiera hecho de manera y forma expresa, tal como lo hizo respecto del Tratado Bilateral suscripto entre nuestro país y México sobre promoción y protección recíproca de inversiones (Ley 24.792). En subsidio cuestiona la base imponible determinada del Impuesto y plantea la improcedencia de los intereses reclamados.

Con relación a la sanción aplicada considera que no se han configurado los elementos objetivo y subjetivo requeridos por la norma. Cita Jurisprudencia y doctrina que avalan sus dichos. En subsidio plantea la existencia del error excusable. Propone prueba documental, informativa y pericial contable. Por último, solicita se haga lugar al recurso impetrado, revocando la resolución en todas sus partes, con costas a la contraria. Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 52/60 el Fisco Nacional se presenta contestando el traslado del recurso deducido en autos. Al respecto informa que del análisis de la documentación aportada en ocasión de la fiscalización, se observó que la firma había presentado las declaraciones juradas del impuesto y períodos en crisis, habiendo considerado como no gravado al 100% del Patrimonio y/o Capital Social. Afirma que oportunamente su mandante señaló que dicho proceder no resultaba ajustado a derecho, dado que los accionistas de la República Federativa del Brasil, se encontraban alcanzados por el impuesto reclamado, y que no les correspondía la aplicación de la cláusula de la Nación más favorecida contemplada en el art. 48 del Tratado de Montevideo, aprobado por la Ley N° 22.354.

Resalta que las acciones y participaciones societarias en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550 (t.o.1984 y modif.), cuyos titulares sean residentes en los demás estados signatarios del mencionado tratado, resultan alcanzadas por el Impuesto sobre los Bienes Personales, Ley 23.966, Título IV, t.o.en 1997 y modif., a partir de la entrada en vigencia del régimen establecido por el artículo agregado a continuación del art. 25 de la Ley del gravamen según la modificación introducida por la ley N° 25.585. Por lo tanto, entiende que nada de lo expuesto por la recurrente en su escrito de apelación, posee entidad como para revertir el acto apelado.

Manifiesta que no le asiste razón a Ryder Logística Ltda, cuando entiende que en su carácter de Sucursal de su Casa Matriz extranjera no se encontraba legalmente obligada a liquidar e ingresar el impuesto que nos ocupa.

A mayor abundamiento, señala que tampoco resulta de aplicación al caso la cláusula de la nación más favorecida, porque dicho convenio para evitar la doble imposición, celebrado entre la República Argentina y la República Federativa del Brasil, corresponde exclusivamente a los impuestos que gravan las rentas generadas por los contribuyentes de los estados contratantes no así a los impuestos patrimoniales, por lo que no correspondería incluir el gravamen que nos ocupa en ella.

Hace notar que la resolución cuestionada, a la luz de la normativa vigente, permite sostener que la misma no puede tornarse irrazonable o arbitraria, por lo que debe desestimarse también dicho agravio.

En cuanto al fallo citado por la recurrente de la Sala II de la Cámara Federal de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de fecha 22/11/2011, señala que el mismo no se encuentra firme.

En lo atinente a la multa, sostiene que en autos se ha configurado el elemento objetivo del tipo, constituido por la falta de ingreso del gravamen, y por otro lado el elemento subjetivo, teniendo en cuenta el principio de culpabilidad inescindible de toda sanción, ya que el art. 45 refiere a la mera culpa o negligencia en la observancia de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Ello así considera que la apelante no declaró su verdadera situación fiscal, razón suficiente para inferir que no actuó con la diligencia necesaria para la liquidación correcta del tributo.

Que en lo que hace al elemento subjetivo, expresa que el mismo se configura en el caso a título de culpa, al no haber la contribuyente adoptado los recaudos conducentes a la satisfacción oportuna de la deuda en su justa medida.

Con relación al planeo de “error excusable” afirma que la accionante no ha aportado ni ofrecido elementos probatorios idóneos que permitan tener por acreditada la existencia de tal excepcionalidad. Sostiene la procedencia de los intereses resarcitorios. Se opone a la prueba ofrecida. Solicita se rechace el recurso interpuesto y se confirme en todas sus partes la resolución recurrida, con expresa imposición de costas a la actora.

III.- Que a fs. 67 se abre la causa a prueba, haciéndose lugar a la informativa y pericial contable. A fs. 87/173 obran agregados los estados contables de la empresa y a fs. 174/185 la pericia contable.

Que a fs. 187vta el Fisco Nacional impugna pericia contable y a fs.194 se da traslado de la impugnación planteada. A fs. 197/198vta la actora contesta dicha impugnación. A fs. 212 se intima a la recurrente para que acompañe la contestación de oficio oportunamente ordenada en autos, bajo apercibimiento de tenerla por desistida de la dicha medida.

A fs. 352 la actora acompaña documentación. A fs. 368 se ordena el desglose de la documentación acompañada a fs. 215/351. A fs. 377 se cierra la instrucción, elevándose los autos a Sala a fs. 407 los que luego de alegar pasan finalmente a sentencia.

IV.- Que la cuestión venida en recurso ya ha sido resuelta por nuestro Más Alto Tribunal al fallar la causa “ The Bank of Tokio - Mitsubishi UFJ Ltd. c/EN - AFIP - DGI - R. 269/2007 s/DGI con fecha 16/12/2014. Al respecto sostuvo que “ …..6°) …. la ley 25.585, en lo que interesa, incorporó un artículo a continuación del art. 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales que dispuso lo siguiente: “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”. El segundo párrafo del mencionado artículo estableció que a los fines de lo previsto 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". Finalmente, el tercer párrafo establece el derecho de las sociedades responsables del ingreso del gravamen a reintegrarse su importe "incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago". 7°) Que a fin de determinar si la norma transcripta resulta aplicable a la actora debe dilucidarse si aquélla, en cuanto se refiere a "sociedades regidas por la ley 19.550", comprende a sucursales locales de sociedades constituidas en el extranjero. 8°) Que al respecto cabe poner de relieve, por una parte, que el art. 118 de la ley citada, dispone que la sociedad constituida en el extranjero se rige en cuanto a su existencia y forma por las leyes del lugar de constitución. Y, por la otra, que la sucursal no tiene personalidad jurídica propia, por lo cual, en rigor, se trata de la misma sociedad constituida en el extranjero que ejerce, a través de una forma de descentralización, una determinada actividad en nuestro país. Si bien dicha actividad se rige por la ley argentina, ello no altera la regla establecida por el citado art. 118 en lo concerniente a que la capacidad societaria y acto constitutivo se rigen por la ley del lugar de constitución de aquélla. A lo expuesto cabe agregar otra circunstancia que obsta a considerar que el artículo incorporado por la ley 25.585 en la ley del tributo obligó a las sucursales de sociedades constituidas en el exterior a actuar como responsables sustitutos. En efecto, tal sustitución se daría por "el gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital" de las aludidas sucursales. Pues bien, tal supuesto no se configura en lo relativo a ellas ya que, como se ha visto, no cabe hablar respecto de tales sucursales de acciones o participaciones en su capital pues no se trata sino de la misma sociedad constituida en el exterior y de un patrimonio que no se diferencia del que es propio de ésta. 9°) Que, en consecuencia, cabe concluir, que la sucursal de una sociedad constituida en el extranjero no se encuentra comprendida en la norma incorporada en la ley del impuesto sobre los bienes personales antes citada y que, por lo tanto, no pesa sobre ella la obligación de actuar como responsable sustituto. 10) Que la conclusión expuesta no se ve desvirtuada por la redacción -de mayor amplitud que la contenida en el texto legal- que se observa en el decreto 988/2003, modificatorio del decreto 127/96, reglamentario de la ley del tributo. En efecto, según reiterada, pacífica y categórica doctrina de esta Corte, "los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas" (Fallos: 321:366 y sus citas). En el mismo sentido, ha señalado el Tribunal que "ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones" (Fallos: 326:4251, y sus citas). Tales principios resultan claramente aplicables en lo atinente a la designación de sujetos responsables del pago del tributo, materia en la cual rige el principio de reserva de la ley. Por lo tanto, y ante la inteligencia asignada a la norma incorporada por la ley 25.585 en la ley del tributo, mal podría dar sustento a la posición del Fisco lo dispuesto en el citado decreto".

V.- Que en consecuencia habiéndose basado el ajuste fiscal en lo dispuesto por el artículo agregado a continuación del artículo 25 de la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales -conforme modificación introducida por la Ley 25.585- y teniendo en cuenta lo resuelto por la Corte conforme el fallo transcripto en el considerando IV en cuanto consideró que la sucursal de una sociedad constituida en el extranjero no se encuentra comprendida en la norma incorporada en la ley del Impuesto sobre los Bienes Personales antes citada y que, por lo tanto, no pesa sobre ella la obligación de actuar como responsable sustituto, corresponde revocar la resolución venida en recurso, con costas.

VI.- Regular los honorarios del Dr. Esteban Pablo Rópolo por su actuación en autos en su carácter de patrocinante de la recurrente en la suma de $525.509 (Pesos quinientos veinticinco mil quinientos nueve), los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta tal fin la labor desarrollada, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regular los honorarios de la Dr. Daniel Vardé en su carácter de perito contador designado a propuesta de la actora en la suma de $143.321 (Pesos ciento cuarenta y tres mil trescientos veintiuno), los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por el mismo en las etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Que atento la forma en que se resuelve deviene innecesario el tratamiento de las demás cuestiones planteadas en autos.

**La Dra. Marmillon dijo:**

Que adhiere al voto del Dr. Martín.

**El Dr. Luis dijo:**

I.- Que adhiere a los considerando I a V del voto del Dr. Martín.

II.- Que respecto a la regulación de honorarios del profesional interviniente corresponde aplicar las pautas de la ley 21.839 y sus modificatorias, pues los trabajo efectuados fueron realizados casi en su totalidad con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.423 (Fallos 319:1915, 329:1066, entre otros).

III.- Que por ello, corresponde regular los honorarios del Dr. Esteban Pablo Rópolo en la suma de $573.283 (Pesos quinientos setenta y tres mil doscientos ochenta y tres) por su actuación en el carácter de patrocinante de la actora, teniendo en cuenta la labor desarrollada, las etapas procesales cumplidas y las demás pautas de la ley 21.839.

IV.- Que también deben regularse los honorarios del Cdor. Daniel Salvador Vardé en la suma de $247.980 (Pesos doscientos cuarenta y siete mil novecientos ochenta) por su actuación como perito contador de la actora.

V.- Los emolumentos regulados se encuentran a cargo del fisco nacional y no incluyen el IVA.

En virtud de la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

1.- Revocar la resolución venida en recurso, con costas.

2.- Regular los honorarios del Dr. Esteban Pablo Rópolo por su actuación en autos en su carácter de patrocinante de la recurrente en la suma de $525.509 (Pesos quinientos veinticinco mil quinientos nueve), los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta tal fin la labor desarrollada, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432.

3.- Regular los honorarios de la Dr. Daniel Vardé en su carácter de perito contador designado a propuesta de la actora en la suma de $143.321 (Pesos ciento cuarenta y tres mil trescientos veintiuno), los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tal fin la labor desarrollada por el mismo en las etapas cumplidas, el resultado obtenido y demás pautas establecidas en la Ley N° 21.839, modificada por la Ley N° 24.432.

4.- Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos de la causa y archivese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.03.31 13:08:40 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.10 12:23:15 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.10 12:57:50 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal Subrogante
Vocalía IX Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.10 12:57:51 -03:00