



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Buenos Aires, 4 de DICIEMBRE de 2019.-

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° 47.742-I caratulado “RODRIGUEZ BECCAR, Delfina s/recurso de apelación – Impuesto sobre los Bienes Personales”; y

CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 53/66 se interpone recurso de apelación contra la resolución N° 255/2016 de fecha 22/12/2016 dictada por la Sra. Jefa de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI. Mediante dicho acto se determinó de oficio, con apoyo en las previsiones del art. 6° inc. c) de la Ley 11.683, la obligación tributaria de la responsable Delfina Rodríguez Beccar -en su carácter de administradora provisional de la sucesión del causante Javier Novillo Astrada- respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales del periodo fiscal 2009 por la suma de \$ 33.665,03.- con más intereses resarcitorios.

Relata la apelante en su escrito recursivo que los hechos relevantes son los siguientes: Las actuaciones tienen origen en las Órdenes de Intervención (O.I) N° 657.087 y 1.423.141 mediante las cuales los funcionarios de la AFIP iniciaron un procedimiento de fiscalización del referido impuesto y periodo fiscal. En ese marco, luego de evacuar la totalidad de los requerimientos formulados y al concluir el procedimiento, los actuantes llegaron a la conclusión de que existía mérito para practicar un ajuste en el referido gravamen -puntualmente en el rubro “Bienes situados en el país” y bajo el concepto “Otros Bienes”-, en razón de haberse constatado que se había valorizado en defecto la existencia final de bienes de cambio; específicamente, se trataba de hacienda equina.

Prosigue la recurrente señalando que luego del aporte a la inspección de varios elementos para su análisis y de documentación relacionado con detalle de existencias iniciales y finales de hacienda equina, categorías, valuación correspondiente y detalle de incorporaciones y bajas sufridas en el transcurso del ejercicio 2009, los actuantes requirieron precisiones acerca del método de valuación de existencia final de equinos empleado, a lo cual

se dio oportuna respuesta, explicitando la metodología y señalando su adecuación a las normas legales aplicables.

A su turno, los inspectores del Fisco Nacional consideraron que el método utilizado por la actora no resultaba ser el adecuado y propuso una metodología distinta, lo cual conducía a un resultado impositivo diferente. En consecuencia, dichos funcionarios estimaron que correspondía efectuar un ajuste respecto de la declaración jurada del Impuesto sobre los Bienes Personales del período 2009, generándose un saldo a favor del Fisco de \$ 33.665,03.-). Seguidamente, se remitieron las actuaciones al área correspondiente, la que dio formal inicio al procedimiento de determinación de oficio al conferir la vista –mediante Resolución 42/2016 (DV RRIIP) de fecha 29/02/2016 notificada el 04/03/2016- contemplada por el art. 17 de la Ley 11.683, conteniendo la descripción de los cargos.

Seguidamente, la actora funda su recurso, cita doctrina y jurisprudencia, formula reserva del caso federal y solicita se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que a fs. 78/95 contesta el recurso el Fisco Nacional. Niega genérica y específicamente los hechos alegados por la recurrente, contesta los agravios vertidos por ésta, se opone a la producción de la prueba ofrecida y, por las razones que expone, solicita la confirmación del acto apelado con costas a su contraria. Cita doctrina y jurisprudencia y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 111 se abre la causa a prueba. A fs 117/120 se produjo la prueba informativa, a fs 139/142 la prueba pericial contable y a fs. 145 se clausuró el período probatorio

A fs. 148 se elevan las actuaciones a conocimiento de la Sala “B” y se pusieron los autos para alegar. A fs. 162 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que procede abocarse al análisis de la presente causa en los términos en que ha quedado trabada la *litis*.

Tal como surge del relato efectuado precedentemente, el Fisco Nacional generó dos O.I. mediante las cuales inició una fiscalización al Sr. Javier Novillo Astrada con el objeto de verificar la real situación del responsable frente al Impuesto sobre los Bienes Personales (ISBP) del período fiscal 2009. Según surge del relato coincidente de las partes, la fiscalización objetó la valorización efectuada por el contribuyente respecto de determinados bienes de cambio -hacienda equina- incluida en el rubro “Bienes situados en el país”, bajo el concepto “otros bienes” considerando, bajo esta observación, que aquél había dejado de ingresar el tributo correspondiente en el equivalente a un importe de \$ 35.316,29.-.

En el orden cronológico que corresponde asignar a los hechos acaecidos y que -a criterio de esta Sala- resultan relevantes a los fines de resolver esta *litis*, cabe consignar aquí que el Sr. Javier Novillo Astrada falleció el día 23/05/2014 –durante el trámite de la fiscalización- y que, abierto el proceso sucesorio, con fecha 06/04/2015 se dictó allí la declaratoria de herederos, designándose en tal carácter a sus hijos Manuel, Simón, Nina y

Clara Novillo Astrada y en cuanto a sus bienes propios, si existieren, también a su esposa Delfina Rodríguez Beccar. El día 02/03/2015, por disposición de la Sra. Jueza titular del Juzgado Civil y Comercial N° 12 del Departamento Judicial de San Isidro, la Sra. Rodríguez Beccar fue designada administradora provisional de la sucesión.

Volviendo al trámite de la fiscalización iniciada, cabe señalar que a raíz de la conclusión arribada por la fiscalización respecto del supuesto pago en defecto, la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la AFIP promovió el proceso de determinación de oficio, emitiendo con fecha 29/02/2016 la vista del art. 17 de la Ley 11.683 que fue notificada a la Sra. Delfina Rodríguez, en su carácter de responsable -esto es, como administradora de la sucesión del Sr. Novillo Astrada- con fecha 04/03/2016. Contra la misma, la encartada efectuó su descargo, ofreció prueba y solicitó que los cargos se dejaran sin efecto. Finalmente, con fecha 22/12/2016 se dictó la resolución que mediante recurso ha venido a apelarse.

V.- El art. 17 de la ley del ISBP establece que son sujetos pasivos del impuesto:

a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior.

b) Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

Las sucesiones indivisas son contribuyentes de este gravamen por los bienes que posean al 31 de diciembre de cada año en tanto dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos o aquella en que se haya declarado válido el testamento que cumpla la misma finalidad.

Ello sentado, se advierte que en estos autos el Fisco Nacional ha dirigido contra la Sra. Rodríguez Beccar un reclamo que no se ajusta a la ley. Y ello, obedece a la circunstancia de que, tal como puede extraerse de la norma pretranscripta- último párrafo del art. 17 de la ley del gravamen-, tanto al momento de dictarse el acto que inicia el procedimiento determinativo -la vista del art. 17- como así también la resolución por la cual se determinó de oficio la pretendida obligación tributaria, ésta se encontraba legalmente asignada a cada uno de los herederos y no a la sucesión, puesto que a dicha fecha ya se había dictado la declaratoria de herederos.

Podría asumirse que este errado temperamento -aunque ello no surja explícita y puntualmente expresado en el texto de la resolución apelada- halla sustento en el dictamen jurídico que luce a fs. 155/167 del Cuerpo Bienes Personales de los antecedentes. Allí, en el apartado VI -fs. 166- se expresa que “*No obstante lo expuesto, cabe poner de resalto que habiéndose dictado declaratoria de herederos, en los autos en los que tramita el proceso sucesorio de los bienes (sic) del Sr. Javier Novillo Astrada, con fecha 6/4/2015; este Servicio Jurídico opina que el acto administrativo, mediante el cual se diera inicio al procedimiento de*

determinación de oficio de la materia imponible en curso, de fecha 29/2/2016 –data posterior a aquella en la que se dictara la declaratoria de herederos-; habría sido correctamente dirigido a la Sra. Delfina Rodríguez Beccar, en su carácter de administradora provisoria de la sucesión del Sr. Javier Novillo Astrada, en los términos de lo normado por el art. 6º, inciso e) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones)”.

Como es fácil advertir, el razonamiento efectuado por el Servicio jurídico consultado y la conclusión a la que arriba en torno a la legitimación pasiva del sujeto al que se dirigió el reclamo fiscal, no aparecen fundados en las previsiones del citado art. 17 de la ley del gravamen ya que, tal como señalara la Alzada en el aspecto bajo análisis y en una situación análoga a la que se verifica en estos autos, *“Si bien las leyes tributarias designan como sujeto pasivo a las sucesiones indivisas, dicho carácter corresponde a las obligaciones tributarias que se devenguen o perciban, según el caso, con posterioridad al fallecimiento del causante y hasta la fecha de la declaratoria de herederos, momento a partir del cual la sucesión deja de actuar como sujeto pasivo del impuesto y las ganancias se distribuyen en la proporción correspondiente a cada heredero hasta la partición, en la que los bienes ingresan al patrimonio de cada uno de ellos.”* (Exma. C.N.C.A.F., Sala IV, “Sucesión de Ricardo Otto Widmer c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 04/12/2018).

Que sin perjuicio de lo expuesto y aún en la -equivocada- hipótesis de que la legitimación pasiva para el reclamo de la pretendida deuda hubiese correspondido a la sucesión indivisa del Sr. Javier Novillo Astrada como obligada principal, el reclamo efectuado a la Sra. Rodríguez Beccar en los términos del art. 6º inc. c) de la Ley 11.683 -ello conforme surge de modo expreso del párrafo final de los considerandos de la Resolución 255/16 (DV RRIIP) aquí apelada- también resultaría improcedente. Ello así, en la medida en que no se encuentra acreditado en estos autos que, previo a intimar a la presunta responsable por deuda ajena -en el caso, la Sra. Rodríguez Beccar, en virtud de su carácter de administradora provisional de la sucesión- se hubiese determinado de oficio e intimado la obligación a quien el Fisco Nacional consideraba contribuyente, vale decir, la sucesión indivisa.

En efecto, dicha caracterización subjetiva, puntualmente efectuada en el marco funcional de la ley de procedimiento tributario, no autoriza a colocar al responsable por deuda ajena en el lugar del contribuyente, que es quien siempre resulta ser el obligado principal respecto de las cargas tributarias. Ello a no ser, claro está, que las normas legales aplicables establezcan expresamente un orden distinto, es decir, que coloquen en su lugar a un sujeto que no es contribuyente -es decir, quien realiza el hecho imponible- y sea éste quien deba cumplir con la obligación como propia. Pero ciertamente, no es éste el caso.

Fuera de tales supuestos y tal como lo ha interpretado nuestro Máximo Tribunal *in re* “Brutti, Stella Maris (T.F. 14.814-I) ac. 14.815-I/15.157-I) c/ D.G.I. (B. 583. XXXVI, sentencia del 30/03/2004) -haciendo suyo el dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal- y luego

reafirmara en “Bozzano, Raúl José” (B. 773. XLVIII., sentencia de fecha 11/02/2014), en lo que atañe a la resolución determinativa dirigida al responsable por deuda ajena, “...*el organismo recaudador sólo puede dictarla una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena*” (considerandos V. y 7), *respectivamente*). El destacado es propio.

Finalmente, no puede dejarse pasar por alto la llamativa discordancia que, en la cuestión de legitimación que aquí se viene analizando, se advierte de modo palmario entre los fundamentos expuestos en el dictamen jurídico y la resolución determinativa: mientras que el primero sustenta su construcción en el inciso e) del art. 6 de la ley procedimental –fs. 166 del cuerpo Bienes Personales de los antecedentes-, la segunda funda el reclamo a la actora en el inciso c) de la citada norma, circunstancia que explica el origen de los sucesivos yerros del procedimiento que se han incurrido.

Que, por las consideraciones que anteceden, corresponde revocar la determinación de oficio apelada, con costas.

SE RESUELVE:

1.- Revocar la determinación de oficio apelada, con costas.

2.- Regular los honorarios profesionales, correspondiente al Dr. Germán Baisburd, por el patrocinio letrado de la parte recurrente, en la suma de pesos ocho mil ciento cincuenta y seis (\$8.156.-), monto regulado según el monto del litigio y la labor desarrollada, por las dos (2) primeras etapas efectivamente cumplidas por el profesional beneficiario, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 21.839, modificada por la Ley 24.432, vigente al momento en que se cumplieron las tareas profesionales en autos por dichas etapas. Se deja constancia de que dicho monto no incluye el Impuesto al Valor Agregado y que la referida suma queda a cargo del fisco nacional.

3.- Regular los honorarios profesionales, correspondiente al Dr. Germán Baisburd, por el patrocinio letrado de la parte recurrente, de conformidad con el monto del presente litigio en la tercera etapa efectivamente cumplida ponderando la extensión y calidad de la labor profesional desarrollada como así también las particularidades de la cuestión planteada, el resultado obtenido en la presente sentencia, y lo establecido en los arts. 16, 20, 21, 22, 24, 29, 51 y siguientes la Ley 27.423, en la suma de pesos diez mil quinientos setenta y cinco con dieciocho centavos (\$10.575,18) equivalente a la cantidad de cuatro con cuarenta y una (4,41) UMA, haciendo constar que quedan a cargo del fisco nacional y que dicho monto no incluye el Impuesto al Valor Agregado.-

4.- Regular los honorarios del Perito Contador de la parte recurrente Victor Fabetti en la suma de pesos tres mil trescientos treinta y siete (\$3.337.-) por su labor desarrollada en autos, quedando los mismos a cargo del fisco nacional. Se deja constancia de que dicho monto no incluye el impuesto al valor agregado y que se tuvo en cuenta la ley vigente al momento

en que cumplieron las labores desarrolladas en autos (Decreto Ley 16.638/57).-

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Armando Magallón
Vocal

José Luis Pérez
Vocal

Pablo A. Porporatto
Vocal