



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional

Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA; EX-2026-34612757- -APN-SGAI#TFN;YPF ENERGÍA ELÉCTRICA S.A.

AUTOS Y VISTOS:

El EX-2026-34612757- -APN-SGAI#TFN caratulado **“YPF ENERGÍA ELÉCTRICA S.A. s/ Recurso de Apelación”**;

Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante RE-2026-34605338-APN-SGAI#TFN, la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 59/2026 (DV RRG), de fecha 09/03/2026, dictada por Jefe (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección de Control Grandes Contribuyentes de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (en adelante, “ARCA”).

Mediante ese acto se determinó de oficio su obligación frente al Impuesto sobre los Bienes Personales –Acciones o Participaciones Societarias– período fiscal 2020 por la suma de \$ 17.698.700.055,75.-, más intereses resarcitorios por \$ 207.296.903,42.-

La actora solicita se haga lugar al recurso de apelación y se revoque el acto administrativo en crisis por los fundamentos que a continuación se exponen.

Manifiesta que, la controversia versa sobre un punto estrictamente jurídico previo y determinante; determinar respecto a que balance debía tomarse como base de cálculo del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias correspondiente al período fiscal aquí discutido.

Señala que se debate si correspondía determinar la base imponible del gravamen sobre la base de un balance confeccionado en moneda histórica (conforme Resolución General (AFIP) N° 3363/2012), o si debía utilizarse el balance confeccionado de acuerdo con las normas contables vigentes y aprobado por el órgano societario competente, incluyendo (en su caso) los efectos del ajuste por inflación contable o la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (“NIIF”).

Expresa que durante todo el período fiscal aquí controvertido permaneció vigente la

reglamentación específica dictada por el propio organismo recaudador para esta problemática, reglamentación que no puede ser ignorada mediante una exégesis retrospectiva fundada en antecedentes internos que, o bien no poseían carácter normativo, o bien no habían sido exteriorizados de modo apto para regir la conducta de los contribuyentes.

Menciona que la resolución determinativa procura reconstruir, ex post, una supuesta continuidad interpretativa del Fisco que no se verifica en los hechos. Por el contrario, lo que revelan los propios actos del organismo es una evidente mutación de criterio, primero exteriorizada de manera interna y no pública, luego reflejada tardíamente en la modificación del sistema “ABC – Consultas Frecuentes”, y finalmente consolidada normativamente recién con la publicación de la Resolución General N° 5611/2024 (ARCA).

Aclara que lo que originalmente se dispuso mediante la RG N° 3363/2012 y su modificatoria para distintos tributos, se “transfirió” exclusivamente al impuesto a las ganancias a partir de la publicación de la RG 5611/2024 (ARCA). Esa modificación reglamentaria posterior confirma, la postura defendida por su parte para el período fiscal aquí en discusión.

Sostiene que, para la determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias correspondiente al período fiscal aquí debatido, correspondía utilizar el balance confeccionado en moneda histórica, en los términos emergentes de la Resolución General (AFIP) N° 3363/2012 y su modificatoria, sin que resulte válido sustituir ese parámetro por otro derivado de un cambio de criterio posterior, asistemático y carente de sustento normativo suficiente para regir retroactivamente la situación de su mandante.

Indica que ni la ley del impuesto ni su decreto reglamentario especificaban, en el período fiscal 2020, el balance que debía utilizarse como base para el cálculo del gravamen en el caso de que la sociedad que lo liquide tuviese que practicar más de uno.

Agrega que el objetivo buscado con el dictado de lo que terminó concretándose en la RG (AFIP) N° 3363/2012, fue brindar certeza a los contribuyentes que debían aplicar las NIIF a partir del año 2012, en función de las implicancias tributarias que ello conllevaría; y que, la normativa define con claridad que para liquidar todo impuesto para el que resulte necesario partir, para su cálculo, de los Estados Financieros -Impuesto a las Ganancias, Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones o Participaciones Societarias-, debía considerarse a tales fines el balance contable elaborado conforme las normas contables legales y profesionales argentinas, no las NIIF, y sin reconocer los efectos de la inflación.

Menciona que conforme lo define la RG N° 3363/2012 para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones o Participaciones Societarias de los contribuyentes que emitieron sus Estados Financieros utilizando las NIIF, para los ejercicios fiscales como el aquí controvertido debía partirse del Estado de Situación Patrimonial confeccionado de acuerdo con las normas contables vigentes para los sujetos no alcanzados por las NIIF, sin considerar el efecto que se produce por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda; es decir, a valores históricos.

Alega que carece de sustento pretender circunscribir el alcance de la RG N° 3363/2012 al Impuesto a las Ganancias, tal como se ensayó luego en el Dictamen (DI ATEC) N° 42/2019, en tanto esa restricción no surge del texto de la resolución general ni se compadece con su finalidad, y —en cualquier caso— no puede erigirse en fundamento idóneo para justificar el ajuste aquí en trato.

Advierte que la postura sostenida por esta parte fue ratificada por el Fisco Nacional en el sistema

“ABC Consultas Frecuentes” de su sitio web, a través de la Consulta ID N° 16242415, de fecha 12 de julio de 2012.

Argumenta que la utilización de simples dictámenes internos del organismo fiscal como sustento del ajuste practicado resulta manifiestamente improcedente, pues implica desconocer el principio de legalidad tributaria, y dice que, en la Resolución N° 59/2026 (DV RRG) el Fisco Nacional invoca jurisprudencia que difiere notoriamente del caso de YPF EE aquí examinado, toda vez que se trata de precedentes referidos a períodos fiscales anteriores al dictado de la RG N° 3363/2012.

Expresa que el argumento esgrimido por el Fisco Nacional tendiente a desestimar el criterio establecido por la entonces RG N° 3363/2012 (AFIP) con base en que ésta última solo resultaría aplicable al Impuesto a las Ganancias también debe ser desestimado. Ello, toda vez que dicha limitación no se encontraba plasmada en la RG N° 3363/2012, ni en su modificatoria, la RG N° 4483/2019, resoluciones vigentes al momento de la determinación del tributo aquí controvertido.

Pone de resalto que del considerando de la RG N° 3363/2012, como de su parte dispositiva, surge claramente, y sin necesidad de forzar una interpretación, que sus disposiciones no fueron concebidas como aplicables exclusivamente a un tributo en particular, sino que establecen un criterio general para la elaboración y utilización de determinada información contable a los fines fiscales.

Reitera que desde el 13/12/2024 los balances históricos sólo deben emplearse en la determinación del impuesto a las ganancias. Para cualquier otro impuesto, en cambio, debe usarse el balance emitido de acuerdo con las normas contables, esto es el ajustado por inflación o el que aplica las normas NIIF, en su caso; y que, la nueva reglamentación dictada por el Fisco Nacional plasmada a través de la RG 5611/2024 (ARCA) no resulta aplicable a la determinación del Impuesto Sobre los Bienes Personales –Acciones o Participaciones societarias– correspondiente al período fiscal 2020.

Señala que el ajuste fiscal es carente de sustento legal y viola de los principios de razonabilidad y legalidad y que afecta la seguridad jurídica y del derecho de propiedad y que vulnera las garantías constitucionales de razonabilidad (art. 28 de la Constitución Nacional) y de legalidad en materia tributaria, en tanto el Fisco Nacional se aparta del régimen normativo aplicable al período fiscal 2020 del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias, desatiende la reglamentación vigente al momento de configurarse y liquidarse el gravamen, y termina sustentando el ajuste en una interpretación que no surge de modo claro ni inequívoco del ordenamiento.

Asimismo dice que, la interpretación sostenida por el Organismo “altera” efectivamente los derechos y garantías constitucionales comprometidos; y que, el derecho de propiedad de su representada, en tanto da lugar a una exigencia patrimonial carente de base legal suficiente.

Resume diciendo que ni la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, ni su decreto reglamentario, especificaban -para el período fiscal 2020- el balance que debía utilizarse como base para el cálculo del gravamen para el caso de que la sociedad que lo liquide debiese practicar más de uno, que la RG (AFIP) 3363/2012, vigente durante el período fiscal 2020, estableció que los contribuyentes que confeccionen sus Estados Financieros según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) -como lo es el caso de YPF EE- debían presentar al Organismo Recaudador, además, un Estado de Situación Patrimonial y un Cuadro de Resultados confeccionados de acuerdo con la RT 26 de FACPCE, acompañados de un Informe Profesional en el cual se detallaran las diferencias. Que el objetivo buscado con el dictado de la RG (AFIP) N° 3363/2012 fue

brindar certeza a los contribuyentes que debían aplicar las NIIF a partir del año 2012. Que la propia Administración Tributaria convalidó el criterio sustentado por su parte. Que la abrogación de la RG 3363/2012 —y de su modificatoria, la RG N° 4483/2019— dispuesta por la RG N° 5611/2024 (ARCA) solo produce efectos respecto de ejercicios cerrados a partir del 13/12/2024, fecha de su publicación en el Boletín Oficial, razón por la cual no resulta aplicable al período fiscal 2020. Que El criterio aplicado por el Organismo para sustentar el ajuste —v.gr., el cambio introducido en el sistema “ABC Consultas Frecuentes” en octubre de 2022 y, posteriormente, la reconfiguración normativa instrumentada recién con la RG 5611/2024— es posterior al período fiscal 2020, por lo que no puede ser utilizado para descalificar una liquidación impositiva efectuada.

Respecto a los intereses resarcitorios manifiesta su improcedencia y señala que no queda duda que YPF EE no omitió el pago del Impuesto sobre los Bienes Personales –Acciones o Participaciones Societarias– determinado por el Fisco Nacional. Agrega que resulta evidente que nada debe en concepto de los intereses resarcitorios contemplados en el art. 37 de la Ley 11.683 y exigidos en la Resolución recurrida.

Acompaña documental. Ofrece prueba informativa. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso en todas sus partes y se revoque la resolución recurrida, con costas.

II.- Que mediante IF-2026-54378524-APN-DTD#JGM contesta el traslado la representación fiscal y niega todos los hechos esgrimidos por la parte actora.

Manifiesta que la firma aquí actora declara como actividad principal prestación de Generación de energía térmica convencional, y como actividades secundarias la Generación de Energía N.C.P. y el Suministro de Valor y Aire Acondicionado.

Señala que con motivo de la fiscalización llevada a cabo por funcionarios del Organismo Fiscalizador en base a elementos y antecedentes, se identificaron diferencias entre el patrimonio expuesto en la Declaración Jurada de Impuestos sobre los Bienes Personales - Acciones y Participaciones Societarias, conforme F. 899 del ejercicio 2020, proveniente de los estados contables especiales que fueran confeccionados conforme lo establecido por la Resolución General N° 3363/2012 y sus modificaciones, respecto de aquel exteriorizado en la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2020, originado en el balance sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente de acuerdo con lo indicado en el Dictamen N° 60/2003.

Indica que la actora en su recurso plantea la improcedencia del ajuste practicado, y que, para ello hace un relevamiento de la normativa aplicable a su criterio. Funda ese criterio en el sistema "ABC Consultas Frecuentes". Señala que utilizó “... *simples dictámenes internos del organismo fiscal como sustento del ajuste...*”, y que, considera inaplicable la Resolución General N° 5611/2024 (ARCA). Plantea la vulneración de principios y garantías constitucionales.

Expresa que la Ley 25.585 modificó -con vigencia, a partir del 15/05/2002- la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, incorporando un artículo a continuación del artículo 25, que con relación a la valuación de los bienes situados en el país, se aplica el inciso h) del artículo 22 de la norma antedicha en su tercer párrafo, y que, el segundo párrafo del segundo artículo sin numero incorporado a continuación del 20 de su Decreto Reglamentario N° 127/1996 también establece normativa al respecto.

Pone de resalto que el Valor Patrimonial Proporcional (VPP) correspondiente a acciones o participaciones sociales de entidades que lleven registraciones que les permitan confeccionar balances en forma comercial, deberá ser calculado a partir de los valores del activo y pasivo expuestos en los respectivos Estados

Contables.

Sostiene que la base imponible para determinar el Impuesto aquí en debate debería haberse determinado considerando el balance elaborado de acuerdo a las normas contables profesionales vigentes, en este caso sobre los Estados Separados de Situación Financiera al 31/12/2020, preparados bajo las normas NIIF, que se condice con el puesto a consideración y aprobación de la asamblea de accionistas.

Solicita se rechace el planteo de la recurrente en cuanto que ni la ley ni su decreto reglamentario especifican que balance debe utilizarse para liquidar el gravamen ajustado.

Aclara que una resolución general no posee la jerarquía legal para modificar lo que una ley dispone, ya que ello sería contrario al principio constitucional de reserva de ley que rigen en materia tributaria.

Expone que previo al dictado de la Resolución General (AFIP) N° 3363/2012 la base imponible se calculaba sobre los Estados Contables elaborados de conformidad con las normas contables vigentes, así lo interpreta el Dictamen N° 42/2019 (DI ATEC).

Advierte que las consultas realizadas por su parte al Sistema “ABC – Consultas Frecuentes”, no son respuestas vinculantes, son fuente de consulta, no lo son de derecho; no siendo idóneas para ser invocadas por la contribuyente en el sentido pretendido, quedando su valoración sujeta a cada caso en particular y a criterio del juez administrativo.

Agrega que como sostiene el Juez administrativo “... la interpretación de las normas debe realizarse siempre atendiendo a la jerarquía de las mismas...” y además dice que el Dictamen N° 60/2003 (DAT) recordó que la Dirección Nacional de Impuestos se ha pronunciado en su Memorando N° 635 de fecha 26/06/03 y sostuvo que claramente para el caso se debe “... considerar el balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente en otros tipos societarios”: criterio éste posteriormente aprobado por la Subsecretaría de Ingresos Públicos.

Manifiesta que el Juez administrativo destaca que “... se puede apreciar que la jurisprudencia administrativa y judicial, es conteste en sostener el criterio que el Valor Patrimonial Proporcional (VPP) debe calcularse sobre el balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente, confeccionado de acuerdo a las normas contables y legales vigentes obligatorias según el tipo societario de que se trate, en sintonía con la opinión vertida por este Organismo en la consulta y Dictámenes mencionados. Precedentemente.” - conforme surge de la página 9 de la Resolución.

En cuanto a la afectación a los principios y derechos constitucionales de legalidad en primer término, esgrime que, lo que aquí se pretende es la aplicación de un criterio que considera surge de “ABC – Consultas frecuentes”, ya que la norma es clara y el

criterio de la interpretación de su mandante surge de los actos de asesoramiento. En tal sentido, mal puede utilizar esta acción judicial para pretender que se declare la procedencia de su criterio interpretativo que no armoniza toda la legislación aplicable.

Pone de resalto que, los planteos de la apelante fundados en una interpretación errónea de la invocada RG N° 3363/2012, a los efectos de su aplicación al caso, en función de la cual consignó en su DDJJ de Impuesto a los Bienes Personales – Acciones y Participaciones del período fiscal 2020, un monto de patrimonio neto notablemente inferior al que surge de sus estados contables ajustados por inflación, con el consecuente

perjuicio fiscal, no resultan hábiles a efectos de desvirtuar el ajuste fiscal en litigio, el que encuentra debido sustento en las disposiciones de la ley del tributo y su decreto reglamentario, que en modo alguno pueden ser alteradas, por la interpretación que ensaya de una norma de jerarquía inferior, como es la resolución general invocada –mucho menos por las respuestas publicadas en la página web del Organismo–.

Señala que el accionar de la responsable se aparta de la regla general de liquidación de los resultados impositivos previsto en la normativa aplicable para todo el universo de contribuyentes.

Considera que la contribuyente no aportó pruebas suficientes ni elementos nuevos, a los efectos de otorgar a la explicación formulada una base probatoria que permita conmovir la pretensión fiscal.

Respecto de los intereses resarcitorios, manifiesta que se aplicaron los intereses resarcitorios que establece el artículo 37 de la Ley 11.683 (to en 1998). Formula oposición a la prueba.

Solicita por los argumentos de hecho y de derecho que expone, se rechacen los planteos de la recurrente, cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso y formula reserva del caso federal.

Acompaña antecedentes administrativos. solicita que se rechace el recurso impetrado, confirmando en todas sus partes la resolución recurrida, con costas.

III.- Que la recurrente en su presentación IF-2026-59434525-APN-DTD#JGM manifiesta que toda vez que el Fisco Nacional no ha desconocido, impugnado ni cuestionado la autenticidad, validez o eficacia probatoria de la prueba documental acompañada por esa parte junto con el recurso de apelación interpuesto en autos, ni en la instancia administrativa previa, desiste de la prueba informativa ofrecida.

Por PV-2026-62789932-APN-VOCV#TFN se tiene a la actora por desistida de la prueba informativa por su parte ofrecida y se hace saber a las partes que la presente causa se resolverá con las constancias de autos, quedando la misma, en consecuencia, conclusa para definitiva.

IV.- Que en atención al estado de la causa por PV-2026-66221972-APN-VOCV#TFN se elevan los autos a consideración de la sala “B”, la que llama autos para sentencia.

V.- Que corresponde señalar que el origen del cargo tiene su génesis en la Orden de Intervención N° 2.069.673. De allí surge que la fiscalización actuante observó que la administrada efectuó la presentación correspondiente al Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias (F. 899), utilizando como base de cálculo del impuesto, correspondiente al período fiscal 2020, el patrimonio neto que surge de los Estados Contables Especiales confeccionados en cumplimiento de la RG N° 3363/2012 y modificaciones, y no, el patrimonio neto que surge del Balance sometido a la Asamblea de Accionistas –u Órgano equivalente- de acuerdo a lo previsto en el Dictamen N° 60/2003 de la Dirección de Asesoría Técnica, como era debido.

Se indica que el ajuste encuentra su fundamento en lo normado en el artículo sin número agregado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales y sus modificaciones y el Dictamen DAT N° 60/2003 (AFIP).

Señala que las actuaciones vinculadas con la contribuyente de la referencia, provenientes de la División Fiscalización Externa II (DGCN), se analizan en el marco de la Instrucción General 828/2008 (DI PYNF).

Explica que la responsable es una persona jurídica que declara ante este Organismo como actividad económica principal la “Generación de Energía Térmica Convencional” (Código 351.110).

Detalla que se requirió a la responsable que justifique el tratamiento impositivo dispensado como base de cálculo del Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias, correspondiente al período fiscal 2020.

En respuesta, la responsable presentó el 23/08/2022 la PD N° 202201032449, a la que adjuntó F. 206/M Multinota Impositivo en la que explicó que “...*el patrimonio neto utilizado como base de cálculo del impuesto sobre los Bienes Personales, Acciones o Participaciones Societarias correspondiente al período fiscal 2020, proviene de los estados contables especiales confeccionados según lo establecido en la RG N° 3363/2012 y aprobados por el Directorio de YPF Energía Eléctrica S.A. en el punto 4 del Acta de Directorio N° 140 de fecha 10/05/2021...*” y detalló los argumentos del tratamiento impositivo otorgado.

La fiscalización interviniente, luego de haber analizado la justificación pretendida por la contribuyente, confeccionó el requerimiento F. 8600/I N° 0290002022054105904 del 25/08/2022 por el cual solicitara que se acredite la transcripción

de los EECC Especiales (s/RG N° 3363/2012) del período fiscal 2020 en el Libro Inventario y Balance; se acredite la transcripción del Acta de Directorio N° 140 en el Libro de Actas respectivo y se aporte la copia del Libro de Actas de Asamblea donde se haya tratado la aprobación de los EECC del período fiscal en trato, siendo la documental requerida aportada con fecha 29/08/2022.

Surge de las actuaciones que la Fiscalización tuvo en cuenta el Dictamen N° 60/2003 (DAT), en el cual la Administración Federal interpretó que para la aplicación del mencionado impuesto, se debe considerar el balance ajustado por inflación de acuerdo a las normas contables profesionales vigentes, particularmente la Resolución JG N° 539/2018 (FACPCE) que aprueba las normas para que se aplique la RT N° 6 al presentar estados contables (anuales o intermedios) cerrados a partir del 01/07/2018 (inclusive).

Además, se consideró que a través de la Resolución N° 11/02 (I.G.J.) –B.O. 22/04/2003–, la Inspección General de Justicia dispuso que los estados contables correspondientes a los ejercicios finalizados a partir del 01/05/2002, deberían ser presentados en moneda constante. El mismo organismo de contralor, a través de la Resolución N° 4/03 (I.G.J.) –B.O. 07/08/2002–, estableció que el último índice de actualización a aplicar será el correspondiente al día 28/02/2003, y que el ajuste por inflación debe ser discontinuado a partir del 01/03/2003.

Se agrega que el criterio esbozado no conduce a una colisión con el temperamento sostenido por ese Organismo con relación a la no aplicación del ajuste por inflación impositivo en el Impuesto a las Ganancias, por cuanto ha sido reconocido en forma reiterada que, en base al principio de legalidad y la imposibilidad de recurrir a la interpretación analógica en materia tributaria, cada tributo debe regirse por su marco regulatorio específico.

Que teniendo en cuenta lo establecido por el Dictamen N° 60/2003, y en base a los Estados Financieros Individuales al 31/12/2020 (confeccionados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y demás regulaciones establecidas por la CNV, s/ Nota 2), obtenidos del sitio <https://ws.bolsar.info/descarga/pdf/400491.pdf>, y agregados en las páginas 47/84 del Cuerpo “Expediente Investigación YPF Energía Caso 1726633”, agregado en orden 2, por IF ya citado, el Organismo Fiscal procedió a liquidar el impuesto en trato.

VI.- Que, en principio, debe precisarse que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus argumentaciones, sino tan sólo pronunciarse acerca de aquellas que estimen conducentes para sustentar sus conclusiones (conf. C.S.J.N., in re: “Sopes, Raúl Eduardo c/ Administración Nacional de Aduanas”, sentencia del 12/2/87, “Stamei S.R.L. C/ Universidad de Buenos Aires s/ Ordinario”, sentencia del 17/11/87, C.N.C.A.F., Sala V, in re “Werner Tomás M. c/B.C.R.A. s/ Proceso de Conocimiento”, sentencia del 27/4/98 y “Congelados Macchiaiavello y Cía. S.A.” del 26/4/2007, entre otros).

VII.- Que sentado ello, a efectos de dar mayor claridad al tratamiento de los agravios de las partes corresponde transcribir la normativa en crisis.

En efecto, el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales establece que: *“El gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades ley 19.550, t.o. 1984 y sus modificaciones, cuyos titulares sean personas humanas y/o sucesiones indivisas domiciliadas en el país o en el exterior, y/o sociedades y/o cualquier otra persona jurídica, domiciliada en el exterior, será liquidado o ingresado por las sociedades regidas por esa ley y la alícuota a aplicar será de cincuenta centésimos por ciento (0,50%) sobre el valor determinado de acuerdo con lo establecido por el inciso h) del artículo 22 de la presente norma. El impuesto así ingresado tendrá el carácter de pago único y definitivo.*

A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume sin admitir prueba en contrario, que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550 de Sociedades Comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones, 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.

Las sociedades responsables del ingreso del gravamen, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago...”

Por su parte, el artículo 22 de la ley del tributo al que remite el artículo citado establece las pautas de valuación de los bienes situados en el país, disponiendo específicamente en el tercer párrafo de su inciso h) 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. La reglamentación fijará la forma de computar los aumentos y/o disminuciones de capital que se hubieran producido entre la fecha de cierre de la sociedad emisora y el 31 de diciembre del año respectivo...”*

| Además, el Decreto N° 988/03 incorporó un segundo artículo agregado a continuación del artículo 20 del Decreto N° 127/96, reglamentario del tributo, que dispone:

“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.

El citado gravamen se liquidará considerando el importe que surja de la diferencia entre el activo y el pasivo de la sociedad correspondiente al 31 de diciembre del año respectivo, y aplicando la alícuota del CERO CON

CINCUENTA POR CIENTO (0,50%) sobre el monto resultante atribuible a las acciones y participaciones cuyos titulares sean personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o radicadas en el país o en el extranjero y/o sociedades o cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, ente o patrimonio de afectación, domiciliado, radicado o ubicado en el exterior...”.

Ahora bien, del análisis de las normas citadas, se concluye que la ley del gravamen establece que las entidades que lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances en forma comercial, deberán calcular el valor patrimonial proporcional correspondiente de las acciones a partir de los valores del activo y pasivo expuestos en los respectivos estados contables. Es decir, que las sociedades comerciales liquidan el gravamen aplicando la alícuota sobre el Valor Patrimonial Proporcional (VPP) que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio que se liquida.

Por su parte, el Decreto N° 1269/02 (B.O 17/7/2002), modificó el artículo 10 de la Ley N° 23.928 por el que se derogaron todas las normas legales o reglamentarias que establecen o autorizan la indexación por precios, actualización monetaria, variación de costos o cualquier otra forma de repotenciación de las deudas, impuestos, precios o tarifas de los bienes, obras o servicios. Conforme la nueva redacción, la derogación no comprende a los estados contables, disponiéndose que en lo sucesivo y de acuerdo a lo establecido en el artículo 62 de la Ley N° 19.550 (t.o. Decreto N° 841/84) y sus modificatorias, deberían confeccionarse en moneda constante, derogando el Decreto 316, del 15 de agosto de 1995, que prohibía a los organismos de contralor, la recepción de dichos estados que contuvieran toda forma de ajuste. En función de ello, la Inspección General de Justicia dictó la Resolución N° 11/02 (B.O: 22/4/03), por la que dispuso que los estados contables correspondientes a ejercicios finalizados a partir del 1/5/2002 deberían ser presentados en moneda constante.

La jurisprudencia de este propio Tribunal ratificó que el balance base es el confeccionado según las normas contables profesionales vigentes aprobadas por el Consejo Profesional de Cs. Económicas correspondiente y formalmente aprobado por la Asamblea de accionistas o el órgano equivalente.

En efecto, esta propia Sala (en su actual conformación) ha compartido al sentenciar la causa “CCI – COMPAÑÍA DE CONCESIONES DE INFRAESTRUCTURA S.A”, sentencia del 20/3/2024, la jurisprudencia emanada de la anterior composición en la causa 24.590-I, “El Marisco S.A.” de fecha 3/7/2006, “Conexport S.A.” sentencia del 9/02/2007 y “Unifrio S.A.” del 01/11/2012, donde se señalara que: *“la Ley N° 25.585 establece que las acciones deben valuarse al valor patrimonial proporcional correspondiente al balance comercial ajustado según las normas contables. Que en cuanto a la manifestación de la recurrente referida a que la autoridad administrativa no admite en la liquidación del Impuesto a las Ganancias el ajuste por inflación sobre el balance comercial histórico, no hace al caso en discusión en autos por tratarse de distintos tributos y que el supuesto en examen estaba previsto en las normas legales referidas al Impuesto sobre los Bienes Personales en forma precisa, contemplando expresamente que a los efectos liquidatorios de este tributo las acciones deben valuarse al valor patrimonial proporcional correspondiente al balance comercial ajustado según las normas contables”.*

Por lo tanto, cabe concluir que para el período aquí cuestionado, para el Impuesto sobre los Bienes Personales – Acciones y Participaciones Societarias, la base imponible debía determinarse utilizando el balance confeccionado de acuerdo con las normas contables vigentes y aprobado por el órgano societario competente (Asamblea), el cual incluía obligatoriamente los efectos del ajuste por inflación contable o, en su caso, la aplicación de las NIIF.

En cuanto a la R.G. 3363/2012 a la que refiere la actora en apoyo de su postura, corresponde señalar que la misma fue emitida originalmente con el propósito de regular la presentación de los estados contables y las

declaraciones juradas de las empresas en un momento de transición normativa.

Apuntó especialmente a aquellos sujetos obligados (u opcionales) a confeccionar sus balances bajo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, adoptadas en Argentina por la RT 26). Como las NIIF cambian drásticamente los criterios de medición respecto de las normas locales anteriores, la AFIP (hoy ARCA) dispuso un régimen informativo y de "conversión" o papeles de trabajo para conciliar el balance comercial con los datos que exigían los sistemas del fisco.

La reinstauración del ajuste por inflación impositivo y la obligatoriedad del ajuste por inflación contable a partir de los ejercicios finalizados en diciembre de 2018, llevan a concluir que si bien las normas establecían que las empresas debían aportar documentación complementaria si utilizaban el NIIF, no invalidan en modo alguno que el balance para Bienes Personales fuera el contable aprobado por la asamblea, tal como dispone la ley del gravamen.

La expresión a la que refiere la actora, del artículo 4 de la R.G. N° 3363, que dice “*para la determinación del tributo de que se trate*”, si bien aparece como sumamente amplia, en derecho tributario corresponde precisar que la amplitud de la redacción de una Resolución General no puede pasar por encima de la naturaleza jurídica de cada impuesto y lo que la ley del tributo establece. En efecto, el principio de legalidad o de reserva de ley, actúa como un límite a las facultades reglamentarias del Fisco, una resolución reglamenta pero no puede crear ni modificar la ley del impuesto. Si bien el argumento de la actora toma la literalidad de la R.G. en cuanto dice “*para la determinación del tributo de que se trate*”, acusando que el Fisco no dijo que solo aplicara para ganancias, su interpretación es errónea desde la perspectiva del ordenamiento legal. El principio de jerarquía normativa (art. 31 de la C.N.) impide que una resolución del Organismo fiscal modifique la base imponible que fija la ley. No cabe duda que la ley del impuesto está por encima de la Resolución General.

Por otra parte, es dable precisar que la expresión en estudio funciona en realidad para tributos que requieren ajustes impositivos sobre bases contables, tal como el Impuesto a las Ganancias donde la ley crea una base imponible puramente impositiva, en donde el balance comercial es solo el punto de partida pero la ley dispone realizar ajustes impositivos para llegar a la materia imponible. En cambio, para Bienes Personales -Acciones y Participaciones- no existe un concepto a partir del cual ajustar, ya que la ley de Bienes Personales delega la valuación de forma directa en el Valor Patrimonial Proporcional (VPP) del balance comercial aprobado por la Asamblea; no hay en este caso un ajuste impositivo, no hay una materia imponible diferente al propio valor contable.

Que en función de lo expuesto, corresponde confirmar el criterio fiscal expuesto en el acto recurrido.

VIII.- Que en materia de los intereses resarcitorios, cabe señalar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Respecto de los agravios vinculados a los intereses resarcitorios, en donde se aduce la ausencia de mora culpable, cabe señalar que, en forma reciente, la CSJN ha revisado la doctrina de fallos “Ika Renault” en donde se expuso que “si bien en el precedente de fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Cod. Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan 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 ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente

entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de 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. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la corte en otros precedentes..., se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas” (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

IX.- Las costas se imponen por su orden en atención a la complejidad y novedad de las cuestiones debatidas.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar el acto apelado, las costas se imponen por su orden.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, archívese.