

Suprema Corte:

–I–

La Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia de primera instancia, que había admitido la demanda de repetición entablada por The Bank of Tokio – Mitsubishi UFJ Ltd. – Sucursal Buenos Aires por las sumas ingresadas en concepto de impuesto sobre los bienes personales por los períodos fiscales 2003 y 2004, y había ordenado a la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, "AFIP") la devolución de la suma de \$ 1.264.201,19 con más sus accesorios (fs. 258/262, de las actuaciones principales, a las que me referiré en lo sucesivo).

El tribunal consideró que la sucursal argentina accionante no se encuentra alcanzada por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales (ley 23.966, modificada por la ley 25.585). Destacó que la sucursal es una descentralización de la casa central, que carece de personalidad jurídica propia. A raíz de ello, entendió que la casa matriz no tiene acciones ni participaciones accionarias en la sucursal argentina que se encuentren sujetas al gravamen en cuestión, y al régimen del responsable sustituto incorporado por la citada ley 25.585. Enfatizó que se trata de la misma persona jurídica extranjera, que desarrolla su actividad habitual en nuestro país a través de una sucursal.

–II–

Contra esa decisión, la AFIP interpuso recurso extraordinario (fs. 265/279), que, denegado (fs. 305), ameritó la deducción del presente recurso de queja.

En lo sustancial, el recurrente sostiene que la sucursal argentina demandante se encuentra comprendida por el artículo agregado por la ley 25.585 a continuación del artículo 25 de la ley 23.966. Alega que esa norma establece una presunción, según la cual las sociedades extranjeras —incluso las que actúan en nuestro país a través de una sucursal— pertenecen a personas físicas domiciliadas en el exterior, que son sujetos del impuesto a los bienes personales por los bienes situados en nuestro país. Advierte que las sucursales radicadas en nuestro país para realizar ejercicio habitual de su actividad comercial son establecimientos estables, conforme a la ley 25.063, título V, capítulo I, artículo 2, inciso *b*.

Afirma que, tal como surge del artículo 118 de la ley 19.550, las sucursales se encuentran regidas por esa norma en lo relativo a su actuación en nuestro país. Por ello, entiende que se encuentran comprendidas en los términos del artículo incorporado por la ley 25.585 y deben actuar como responsables sustitutos del gravamen adeudado, en definitiva, por los accionistas. Sostiene que el decreto 988/03, que se refiere expresamente al deber de las sucursales de actuar como responsables sustitutos, precisa lo dispuesto por la ley.

—III—

En mi opinión, el recurso extraordinario interpuesto fue mal denegado, en tanto cuestiona la inteligencia otorgada por el superior tribunal de la causa a normas federales —leyes 23.966 y 25.585, y decretos 127/96 y 988/03— (artículo 14, inciso 3, ley 48). Además, la sentencia definitiva es contraria al derecho que el recurrente fundó en el derecho federal.

–IV–

En el presente caso, se encuentra controvertido si los accionistas de The Bank of Tokio – Mitsubishi UFJ Ltd. son sujetos pasivos del impuesto a los bienes personales por su participación en el capital de la sucursal constituida en nuestro país, y si esa sucursal debe actuar como responsable sustituto de ese gravamen en los términos de la ley 23.966, modificada por la ley 25.585, y de su decreto reglamentario.

El impuesto a los bienes personales grava a las personas físicas domiciliadas en el país por los bienes situados en éste y en el exterior, y a las personas físicas domiciliadas en el exterior por los bienes situados en el país (artículo 17, ley 23.966). En cuanto aquí resulta pertinente, la ley considera entre los bienes situados en el país a "los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados, cuanto éstos tuvieran domicilio en él" (artículo 19, inciso j). A su vez, comprende a "los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él" (artículo 19, inciso k).

Con anterioridad a la ley 25.585, el régimen del responsable sustituto previsto para el pago del tributo que recae sobre los sujetos domiciliados en el exterior con relación a sus acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad, empresa o explotación unipersonal local se encontraba limitado a lo establecido en el artículo 26 de la ley 23.966. Esa norma preveía ese modo de pago sólo respecto de los sujetos del exterior radicados en países que no aplicaran regímenes de nominatividad de los títulos valores. El decreto 812/96 precisaba que sólo estaban comprendidos los sujetos radicados en el exterior que por su naturaleza jurídica o sus

estatutos tuvieran por actividad principal realizar inversiones fuera de la jurisdicción del país de constitución.

La ley 25.585 modificó el artículo 25 de la ley 23.966, e introdujo un artículo a continuación. A fin de mejorar la recaudación del tributo, prevenir su evasión, y equiparar la situación fiscal de los inversores locales y extranjeros, esa norma incorporó un nuevo sistema de responsable sustituto en el pago (cf. Cámara de Diputados de la Nación, sesiones ordinarias, orden del día nro. 37, Comisión de Presupuesto y Hacienda, 26 de marzo de 2002; Cámara de Senadores de la Nación, Diario de Sesiones, 7º reunión, sesión especial, 24 de abril de 2002).

En particular, el dictamen de la Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados, cuyos fundamentos también son acompañados por la Cámara de Senadores, señala que “[e]l conjunto de la normativa actualmente vigente, respecto del impuesto a los bienes personales correspondientes a las acciones emitidas por entes privados en el país, consagra un trato desigual de la ley entre titulares de acciones residentes en el país y aquellos domiciliados en el exterior, beneficiando a estos últimos...” (cf. Cámara de Diputados de la Nación, *op. cit.*, p. 3). Concluye que la reforma impositiva “...trata de incluir a la totalidad de los bienes personales —sean muebles o inmuebles— que se encuentren radicados en el país o que sean propiedad de entes privados domiciliados en el país, [con la] finalidad de eliminar la discriminación respecto de accionistas radicados en el país...” (op. cit., p. 4).

En concreto, la nueva norma dispone que “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 esa ley [...]". Este régimen reconoce la dificultad que tiene el Estado para generar un vínculo directo con los titulares del exterior, por lo que hace recaer la obligación de liquidación e ingreso del tributo sobre la sociedad. Luego ese ente tiene un derecho de repetir el monto pagado contra sus accionistas, que son, en definitiva, los sujetos gravados.

A su vez, la norma incorporada establece que "[...] 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".

El decreto 988/03, que modificó el decreto 127/96 —reglamentario de la ley de impuesto sobre los bienes personales—, dispone que "[...]a 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".

–V–

Las sucursales constituidas en nuestro país, como la aquí actora, se encuentran expresamente alcanzadas en el régimen del responsable sustituto

en los términos del decreto 988/03, que establece que, a los efectos del impuesto en cuestión, los establecimientos estables pertenecientes a sociedades extranjeras son considerados sociedades regidas o comprendidas por la ley 19.550.

De este modo, la cuestión controvertida se cifiere a determinar si la previsión del decreto 988/03 constituye una reglamentación válida del artículo incorporado a continuación del 25 de la ley 23.966.

En primer término, cabe tener en cuenta que las sucursales son consideradas, en el ámbito del derecho tributario nacional e internacional, como establecimientos estables o permanentes, que generan un vínculo económico con el Estado en donde están radicadas para ejercer su actividad habitual, lo que habilita el ejercicio de la potestad tributaria por parte de ese Estado (artículo 2, inciso *b*, ley 25.063; artículo 69, inciso *b*, ley 20.628; artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, cuyos lineamientos son adoptados por los tratados celebrados por nuestro país para evitar la doble imposición con Bélgica (ley 24.850), Italia (ley 22.747), Alemania (ley 22.025), Francia (ley 22.357), Rusia (ley 26.185), Canadá (ley 24.398), Gran Bretaña (ley 24.727) y Dinamarca (ley 24.838)). De este modo, una sucursal radicada en nuestro país constituye una manifestación de riqueza vinculada con el Estado Argentino.

En este marco, corresponde desentrañar la disposición de la ley del impuesto sobre los bienes personales que se refiere a “sociedades regidas por la ley 19.550”. Si bien el artículo 118 de esa ley prevé que la sociedad constituida en el extranjero se rige en cuanto a su existencia y formas por las leyes del lugar de constitución, para realizar ejercicio habitual de actos comprendidos en su objeto social,

establecer sucursal, asiento o cualquier otra especie de representación permanente, debe cumplir ciertos recaudos previstos por la 19.550. En particular, debe (i) acreditar la existencia de la sociedad con arreglo a las leyes de su país; (ii) cumplir la publicación e inscripción exigidas por esa ley para las sociedades locales, y fijar un domicilio en el país; y (iii) justificar la decisión de crear dicha representación y designar una persona a cargo. Además, en el caso de la sucursal, debe determinar el capital que se le asigne cuando corresponda por leyes especiales (por ejemplo, para la actividad bancaria). Cabe destacar que la sucursal de The Bank of Tokio – Mitsubishi UFJ Ltd. se encuentra inscrita ante la Inspección General de Justicia, como así también está autorizada para funcionar en nuestro país por el Banco Central de la República Argentina (información pública disponible en [www.bcra.gov.ar](http://www.bcra.gov.ar)).

Además, los artículos 120 y 121 de la ley 19.550 establecen determinados recaudos en materia de contabilidad y de responsabilidad de los representantes. De este modo, el artículo 120 dispone que las sucursales deben llevar en el país contabilidad separada de la casa matriz y someterse al contralor que corresponda al tipo de sociedad. La contabilidad separada es especialmente importante a los efectos de determinar la carga tributaria de ese ente. Por su lado, el artículo 121 prevé que el representante de sociedad constituida en el extranjero contrae las mismas responsabilidades que prevé la ley 19.550 para los administradores.

En tal sentido, si bien la ley 19.550 reconoce la extraterritorialidad de las sociedades extranjeras y ello explica el primer párrafo del artículo 118 de la ley, su actuación en nuestro país se encuentra regida por la ley 19.550. Ello es dirimente a los efectos impositivos y, en particular, de la ley 23.966, que grava a las personas físicas domiciliadas en el exterior por los bienes situados en nuestro país.

De acuerdo al artículo incorporado por la ley 25.585 los accionistas de The Bank of Tokio – Mitsubishi UFJ Ltd son gravados por su participación en el capital accionario de la sucursal constituida en nuestro país. Ello es coherente con el sentido del impuesto a los bienes personales en tanto esa tenencia accionaria constituye una manifestación de riqueza vinculada al Estado Argentino.

A los fines del tributo en cuestión, no es relevante que la sucursal local no tenga una personalidad jurídica diferenciada de la casa matriz, en tanto no deja de ser una persona jurídica cuyo capital pertenece, de acuerdo a la presunción de derecho prevista por el artículo incorporado por la ley 25.585, a personas físicas radicadas en el exterior. La porción de su capital accionario que está vinculado con nuestro país está constituido por el patrimonio neto de la sucursal (artículo incorporado sin número a continuación del artículo 20 del decreto 127/96, por el decreto 988/03).

A los efectos de dar plena vigencia a la 25.585, las sucursales constituidas en el país deben considerarse comprendidas en el régimen del responsable sustituto creado por el artículo incorporado a continuación del artículo 25. De otro modo, los accionistas de una sociedad extranjera que efectúe actividad habitual en nuestro país a través de una sucursal se verían en una situación de ventaja frente a los accionistas de nuestro país de una sociedad local o explotación empresaria, en tanto éstos deben tributar el impuesto a los bienes personales por las acciones y los patrimonios de empresas que poseen.

En suma, el decreto 988/03, en cuanto dispone que las sucursales deben actuar como responsables sustitutos de los accionistas de la casa



S.C. T.116, L. XLVIII  
"The Bank of Tokio – Mitsubishi UFJ LTD. c/  
EN – AFIP – DGI – resol. 269/07"

matriz extranjera, es una reglamentación válida, en tanto precisa el contenido del artículo incorporado a continuación del 25 de la ley 23.966 por la ley 25.585.

–VI–

Por lo expuesto, considero que corresponde admitir la queja, declarar procedente el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 18 de diciembre de 2013.

ES COPIA

ALEJANDRA MAGDALENA GILS CARBÓ

  
ADRIANA N. MARCHISIO  
Prosecretaría Administrativa  
Procuración General de la Nación

