

Por un lado, la causa *"The Bank of Tokio-Mitsubishi UFJ Ltd. c/ EN-AFIP-DGI-resolución 269/07"*, resuelta el 16 de diciembre de 2014 —en adelante, *"The Bank of Tokio"*— invita a indagar sobre los fundamentos hermenéuticos de tipo textualista, que subyacen en la decisión. Por otro lado, en los autos *"Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (TF 28.823-I) c/D.G.I."*, del 26 de agosto de 2014 —con cita del clásico precedente *"Roque Vassalli S.A. c/D.G.I."* (Fallos: 304-661, del 13 de mayo de 1982)—, se reafirma que las justificaciones finalistas-estructuralistas no resultan ajenas a lo sostenido por el Alto Tribunal al resolver las controversias tributarias.

II. "The Bank of Tokio"

En esta causa el Alto Tribunal confirmó que las sucursales argentinas de sociedades constituidas en el exterior, no están alcanzadas por el régimen de responsabilidad sustituta, establecido por el artículo incorporado por ley 25.585, a continuación del art. 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales. Para así concluir, tuvo en cuenta la letra del artículo citado, que alude al *"gravamen correspondiente a las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550, de sociedades comerciales (t.o. 1984) y sus modificaciones"*.

no altera —según el Alto Tribunal— que la capacidad societaria y el acto creador de la sociedad constituida en el extranjero, se rija por las leyes del lugar de constitución (art. 118, ley 19.550) (considerando 8°, primer párrafo).

El segundo argumento textual, utilizado por el Alto Tribunal, se fundó en el aspecto objetivo del gravamen *"correspondiente a las acciones o participaciones en el capital"*. Acorde con la identificación subjetiva entre la sociedad del exterior y la sucursal local, el Alto Tribunal rechazó la existencia de *"acciones o participaciones"* respecto de *"un patrimonio que no se diferencia del que es propio de ésta"* [la sociedad constituida en el exterior] (considerando 8°, *in fine*).

En conclusión, al no tratarse la sucursal local sino de la misma sociedad constituida en el exterior, no se encuentra regida por la ley 19.550; ni la confusión de patrimonios entre ambas permite apreciar la existencia de acciones o participaciones de la sociedad del exterior en la sucursal argentina.

El Alto Tribunal rechazó la aplicación del segundo artículo incorporado a continuación del art. 20 del decreto 988/2003 —decreto ejecutivo en los términos del art. 99, inc. 2, de la Constitución nacional—, reglamentario de

Tribunal, al fundar su fallo, no tuvo en consideración, sin embargo, otros argumentos introducidos en el trámite de la causa. En primer lugar, se deben destacar los dictámenes 507/04, del 13 de diciembre de 2004 (¶), y 380/05, del 15 de noviembre de 2005, de la Procuración del Tesoro de la Nación, en particular el último de ellos, en cuanto limitó la no sujeción al régimen de responsabilidad sustituta únicamente respecto de las sucursales de empresas extranjeras pertenecientes en su totalidad a un Estado extranjero.

En segundo término, al emitir su dictamen, el fiscal general sostuvo la validez constitucional del decreto 988/2003 y su *"alcance aclaratorio"*, por entender —en palabras de la sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, dado en la causa el 22 de noviembre de 2011— que la norma reglamentaria *"determina y explicita una categoría específica ya contenida en la genérica expresamente mencionada en la ley, de modo tal que no crea un nuevo y distinto sujeto pasivo del tributo"*.

En tercera instancia, corresponde destacar que el fallo de la citada sala II se limitó a declarar la inaplicabilidad del artículo incorporado por la ley 25.585, a continuación del art. 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales, sin enervar la vigencia del decre-

interpretación legal a favor de la inclusión de las sucursales argentinas, con el sentido del impuesto sobre los bienes personales, al constituir estas últimas una *manifestación de riqueza vinculada al Estado argentino* (5). Para el dictamen, la ausencia de personalidad jurídica propia y diferenciada, por la sucursal local, no resulta relevante, en tanto la sucursal argentina *"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"*. (6).

En consecuencia, el dictamen de la Procuración General de la Nación concluyó que una interpretación que incorpore a las sucursales al régimen de responsabilidad sustituta sirve para *dar plena vigencia a la ley 25.585*; 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 empresarial, en tanto estos deben tributar el impuesto a los bienes personales por las acciones y los patrimonios de empresas que poseen* (7).

En suma, difícilmente se pueda suscitar una controversia tributaria con tantas perspectivas y matices diversos, como enfoques hermenéuticos opuestos: mientras para la doctrina especializada se trata de un caso evidente de exceso reglamentario, que exige la declaración de inconstitucionalidad del reglamento, por violación del principio de reserva de ley (8), para la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, por el contrario, se puede arribar al mismo resultado —no sujeción de las sucursales locales de sociedades extranjeras— al interpretar armónicamente la ley y su reglamento. Por su parte, la Corte Suprema de Justicia no se ve impedida de compartir la conclusión de la doctrina especializada y de la referida Cámara, aunque sin declarar la inconstitucionalidad del reglamento, ni

DOCTRINAS

Interpretación de las leyes tributarias: textualismo y finalismo en la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Mariano F. Braccia 1

Derechos de autor: ganancias provenientes de su explotación. Exención en el impuesto a las ganancias: condiciones para su procedencia

Ludmila V. Momo 4

NOVEDADES PROFESIONALES 7

RESEÑA JURISPRUDENCIAL 9

PANORAMA IMPOSITIVO

Los fondos comunes de inversión y el peligro de afectar sus patrimonios: una infeliz palabra

Por Carlos Krigun 12

