

Voces: BIEN DE CAMBIO ~ CABALLO DE CARRERA ~ CABALLO PURA SANGRE ~ CRIA DE GANADO EQUINO ~ CRIADOR DE GANADO ~ DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS ~ EXENCION TRIBUTARIA ~ GANADO ~ GANADO EQUINO ~ IMPUESTO A LAS GANANCIAS ~ IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES ~ INFRACCION TRIBUTARIA ~ METODO DE VALUACION ~ MUERTE DEL CONTRIBUYENTE ~ MULTA ~ SANCION ~ VALUACION ~ VALUACION AL COSTO

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala B(TFiscal)(SalaB)

Fecha: 02/09/2019

Partes: Novillo Astrada, Javier s/ Recurso de apelación - Impuesto sobre los bienes personales

Sumarios:

1. El texto de la ley 17.117 es claro en cuanto a la delimitación del alcance de los beneficios otorgados a los criadores de hacienda equina, tanto en lo referido a la circunscripción del objeto de la misma mediante la exclusión de los caballos pura sangre de carrera, como en lo referido a los gravámenes alcanzados, pues las previsiones se encaminan a eximir de los beneficios derivados de la explotación —vale decir, la renta derivada de llevar adelante la actividad— como a la primera venta efectuada en tanto la misma se realice en el mercado interno.
2. El otorgamiento del beneficio tributario previsto por la ley 17.117 es limitado en cuanto al sujeto beneficiario —el criador de caballos— y al objeto del beneficio —el producido o la renta derivada de la operación de venta, con más la mencionada operación—, pero nada indica la norma respecto a la extensión del beneficio sobre el patrimonio del criador, lo que permitiría afirmar la extensión del beneficio exentivo respecto del impuesto sobre los bienes personales.
3. Las remisiones normativas —art. 22 del decreto 127/96 y título V, capítulo II de la ley 25.063— llevan a la aplicación de la Ley del Impuesto a las Ganancias, lo que equivale a afirmar que el método de valuación que se emplee respecto de este último, tendrá su correlato en la valuación empleada respecto del impuesto sobre los bienes personales, sin perjuicio del tratamiento impositivo en uno y otro gravamen, que puede o no resultar idéntico según el caso.
4. Resulta irrazonable y contrario a la teoría de los actos propios que sea el propio contribuyente quien acepta el ajuste —incluido el aspecto referido a la valuación de la hacienda equina— en el impuesto a las ganancias, de acuerdo a las normas que a su entender deben ser aplicada al rodeo general y no a un establecimiento de cría especializado y, por otro lado, cuestione esas mismas normas de valuación en el impuesto sobre los bienes personales, cuando corresponde su aplicación.
5. El mecanismo que habilita la opción para aplicar el método de valuación residual referido al costo en plazo de los bienes de cambio —cfr. art. 56 de la Ley del Impuesto a las Ganancias— requiere su información a la autoridad administrativa en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en que dicho método de valuación se utilice, lo cual no sucedió en el caso, donde existe un planteo meramente conjetural del contribuyente, que sostiene la aplicación de dicho método a los efectos de la valuación en materia del impuesto sobre los bienes personales.
6. Encontrándose fallecido el contribuyente, el reproche doloso o culposo de la conducta desplegada se torna abstracto y, por ello, corresponde revocar la multa aplicada por la AFIP.

Jurisprudencia Relacionada(\*)

Igual Sentido

[\[1\] Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, sala I, “Badessich, Andrés Juan c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 26/10/2017, AR/JUR/88882/2017](#)

(\*) Información a la época del fallo

Texto Completo:

Expte. N° 33.589-I

Buenos Aires, septiembre 2 de 2019.

Considerando: I. Que, a fs. 14/20 la actora interpone recurso de apelación contra la resolución N° 8/10 (DV RRII P) de la AFIP —Dirección General Impositiva— de fecha 27 de Enero de 2010, suscripta por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo, mediante la cual se determina de oficio la obligación impositiva de la recurrente en el Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente a los períodos fiscales 2003 a 2005, ambos inclusive, imponiéndole la obligación de ingresar en concepto de impuesto la suma de \$32.847,40.-, con más la suma de \$29.111,88.- en concepto de intereses resarcitorios, y aplicándose multa por la suma de \$22.993,18.- con sustento en el artículo 45 de la ley de rito.

Como primer agravio, la recurrente esgrime que la actividad que desarrolla consistente en la cría de equinos destinados a fines deportivos —específicamente a la práctica de polo—, la que entiende se encuentra exenta de todo gravamen nacional en virtud de lo establecido en la Ley N° 17.117, de Interés Nacional en la Crianza del Équido, con excepción del pura sangre de carrera (fs. 14 vta./15).

Por otro lado, para el supuesto en que se interprete que corresponde su gravabilidad manifiesta que el método de valuación empleado por el Fisco Nacional, consistente en el costo estimativo por revaluación anual conforme lo establecido en los arts. 52 inciso “d” y 53 de la Ley N° 20.628, resulta improcedente en función de los particulares características de la hacienda equina que posee la actora (fs. 16).

En ese sentido, señala que su hacienda equina debe ser valuada al costo en plaza, de conformidad con lo establecido por el artículo 56 de la Ley N° 20.628. Asimismo, agrega que a diferencia de la hacienda equina general, los caballos argentinos de polo constituyen un tipo de hacienda equina especializada, por lo cual su precio no sólo está determinado por su sangre y por las cualidades y/o aptitudes propias del animal, por las lesiones que pudieran sufrir, por las condiciones de entrenamiento, entre otras.

Añade que —a su entender— estas circunstancias fueron debidamente acreditadas mediante la prueba testimonial producida en la instancia administrativa y que el costo de plaza surgirá de la prueba pericial contable ofrecida (fs. 16 vta.).

Por su parte, cuestiona la aplicación de intereses resarcitorios y la sanción impuesta en los términos del art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), ofrece prueba informativa, testimonial y pericial contable. Hace reserva del caso federal y, finalmente, peticona se dicte sentencia revocando la resolución apelada, con costas al Fisco Nacional.

II. Que, a fs. 33/42 el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso, desestima los agravios de la recurrente, tanto el principal referido a la supuesta exención impositiva en los términos de la Ley N° 17.117 así como también el subsidiario referido al método de valuación sobre costo en plaza, ratifica en todas sus partes la resolución determinativa de oficio que motiva las presentes actuaciones, solicitando el rechazo del recurso impetrado por las razones de hecho y de derecho que expone, y acompaña las actuaciones administrativas.

Asimismo, se opone a la prueba, plantea el caso federal y pide se confirme la resolución recurrida, con costas a la actora.

III. Que, a fs. 46 se dispuso la apertura a prueba de la presente causa. A fs. 64/65 obra la contestación de oficio efectuada por la AFIP-DGI y a fs. 74/79 el informe pericial contable, el que fuera motivo de impugnación por la representación fiscal (fs. 87/88 vta.) y por la recurrente (fs. 90/90 vta.), y de sus respectivas réplicas por los peritos contadores del Fisco Nacional (fs. 92/95) y de la recurrente (fs. 99/100).

IV. Que, a fs. 111, se declara la clausura del período probatorio, y se elevan los autos a consideración de la Sala “B”, la que dispuso poner las presentes actuaciones para alegar. A fs. 114/117 vta. y 118/120 obran agregados los alegatos del Fisco Nacional y de la parte actora, respectivamente.

V. Que, a fs. 129 se ponen los mismos para sentencia.

VI. Que, en primer término, corresponde expedirse en torno al planteo efectuado por la recurrente respecto al alcance de la exención establecida en el marco de la Ley N° 17.117.

En ese sentido, debe señalarse que mediante el dictado de la Ley N° 17.117 (BO del 27 de enero de 1967) se declaró de interés nacional la crianza del équido, con excepción del pura sangre de carrera, en todo el territorio de la Nación (art. 1°). Asimismo, y teniendo en miras dicho interés, se dispuso mediante su art. 2° que “(l)os criadores de equinos destinados a fines deportivos, trabajos y defensa nacional —excluidos los de pura sangre de carrera— estarán exentos del pago de impuestos nacionales, y también municipales de la ciudad de Buenos Aires, sobre los beneficios derivados de esa explotación, así como también de los que gravan las operaciones de comercialización de los productos —en su primera etapa— siempre que dicha comercialización se realice en el mercado interno”.

En efecto, no se encuentra en discusión que la norma precedentemente comentada, sea aplicable a la recurrente respecto de los impuestos a las ganancias y al valor agregado conforme se desprende de la contestación brindada por la propia AFIP-DGI al oficio diligenciado en el marco de la prueba informativa producida en autos (fs. 64/65). Señala el ente recaudador, en la referida contestación de oficio y siempre en referencia a la temática de la hacienda equina que “(e)n definitiva y con arreglo a todo lo expuesto, esta área informa que el Sr. Javier Novillo Astrada se encuentra exento del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado —con relación a éste último tributo siempre y cuando se cumplan las condiciones que fija la norma analizada— con respecto a la actividad de cría de ganado equino destinado a fines deportivos” (fs. 65).

Vale decir, lo que se discute en autos es meramente el alcance de la exención impositiva respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Ahora bien, y a fin de analizar la cuestión, cabe destacar que conforme surge del texto del artículo 2° anteriormente transcrito, la exención establecida en la Ley N° 17.117 tuvo por finalidad beneficiar la actividad de los criadores de equinos —con excepción de los pura sangre de carrera—, eximiendo a los mismos —en lo que aquí interesa del pago de impuestos nacionales (i) sobre los beneficios derivados de dicha explotación, (ii) así como también de los que gravan la comercialización de los productos —en su primera etapa—, condicionado este último a la realización de la venta en el mercado interno.

Debe señalarse que el texto de la ley es claro en cuanto a la delimitación del alcance de los beneficios otorgados a los criadores de hacienda equina, tanto en lo referido a la circunscripción del objeto de la misma mediante la exclusión de los caballos pura sangre de carrera, como en lo referido a los gravámenes alcanzados, pues las previsiones se encaminan a eximir de los beneficios derivados de la explotación (vale decir, la renta derivada de llevar

adelante la actividad), como a la primera venta efectuada en tanto la misma se realice en el mercado interno.

No obstante lo expuesto, la recurrente sostiene que la referida exención resulta comprensiva de todo gravamen nacional, lo que en rigor de verdad no surge del propio texto de la norma bajo análisis.

Más aún, y en ese sentido, corresponde señalar que conforme surge de la Nota al Poder Ejecutivo que acompañara oportunamente al proyecto de ley, se informa que “...el Poder Ejecutivo, asesorado al respecto por los organismos técnicos pertinentes, considera que la cría del équido merece un tratamiento impositivo distinto, toda vez que no resulta equitativo en el aspecto tributario gravar operaciones que de hecho son deficitarias”.

“Atento a las problemáticos márgenes de utilidad que puede reportar la explotación de la cría del équido realizado dentro de las actuales condiciones, urge el otorgamiento de franquicias impositivas imprescindibles para incrementar o mantener la producción dentro de un límite adecuado”.

“Al respecto se estima equitativo concretar una exención impositiva limitada al criador, y referida a los ingresos obtenidos en una primera etapa, o sea, en una primera venta” (ADLA. XXVII-A, páginas 5/7).

En ese sentido, cabe interpretar que el otorgamiento de un beneficio tributario es limitado en cuanto al sujeto beneficiario —el criador— y al objeto del beneficio —el producido o la renta derivada de la operación de venta, con más la mencionada operación—. Nada indica la norma respecto a la extensión del beneficio sobre el patrimonio del criador, lo que permitiría, en ese caso, afirmar la extensión del beneficio respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales, tal como pretende la parte actora.

En segundo lugar, conforme surge del Decreto N° 5281 de fecha 27 de agosto de 1968, reglamentario de la Ley N° 17.117, en su artículo 5° se establece que “(c)onforme a lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley 17.117, están exentas del impuesto a los réditos las utilidades obtenidas por las explotaciones ganaderas de cría de hacienda caballar —excluidos los de pura sangre de carrera— asnal y mular. Los criadores de équidos que se dediquen a su vez a otras actividades no comprendidas en la franquicia, deberán efectuar la discriminación pertinente en su balance impositivo, a fin de determinar el beneficio no sujeto a gravamen, de acuerdo con las normas que al efecto dicte la Dirección General Impositiva”. Una vez más, la referencia legal es clara en cuanto a qué gravamen resulta alcanzado por la exención.

Por lo expuesto, corresponde rechazar el argumento de la recurrente en cuanto afirma que la norma exentiva detenta un alcance mayor al que, en efecto, esta presenta, pues resulta claro que el Impuesto sobre los Bienes Personales —materia del ajuste que aquí se recurre— no goza del beneficio de dicha exención.

VII. Que, sentado lo que antecede, corresponde que este Tribunal se expida respecto del método de valuación que resulta de aplicación a la hacienda equina, en el marco del Impuesto sobre los Bienes Personales.

Ello así, conforme surge del Título VI, Capítulo I, de la Ley N° 23.966 son sujetos pasivos —en lo que aquí interesa— del Impuesto sobre los Bienes Personales 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, considerándose situados en el país —entre otros bienes— los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él (cfr. arts. 17 inciso “a” y 19 inciso “k”).

En este aspecto, debe destacarse que la recurrente llevaba adelante la actividad de cría de

equinos en forma de explotación unipersonal sin haber solicitado el alta de dicha actividad económica ante AFIP, y procediendo a su registración tardía recién a pedido de la fiscalización actuante bajo la O.I. N° 197.893 (cfr. Formulario Multinota F. 206/I de fecha 03/10/2007, fs. 14, AA).

En ese orden, el art. 22 del Decreto N° 127/1996, Reglamentario del Impuesto sobre los Bienes Personales dispone que “(e)l capital (activo menos pasivo) que debe considerarse a los efectos de determinar la titularidad o, en su caso, el pago único y definitivo, correspondientes a las empresas o explotaciones unipersonales..., que no lleven registraciones que les permita confeccionar balances en forma comercial, se determinará valuando el activo de acuerdo con las disposiciones establecidas en el artículo 4° de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta...”.

Por su parte, conforme surge del Título V, Capítulo II, de la Ley N° 25.063, los bienes gravados del activo en el país deberán valuarse de acuerdo con las normas que a ese efecto se establecen, señalando para el supuesto de los bienes de cambio que los mismos se valuaran de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones (cfr. art. 4° inciso “c”).

Pues bien, las remisiones normativas precedentemente apuntadas llevan a la aplicación de la Ley del Impuesto a las Ganancias, lo que equivale a afirmar que el método de valuación que se emplee respecto de este último, tendrá su correlato en la valuación empleada respecto del Impuesto sobre los Bienes Personales: ello así, sin perjuicio del tratamiento impositivo en uno y otro gravamen, que puede o no resultar idéntico según el caso (considerando VI).

Corresponde dejar expresamente aclarado que conforme indica el art. 54 de la Ley 20.628, de Impuesto a las Ganancias (t.o. por Decreto N° 649/1997 —BO 06/08/1997—, vigente a la sazón), a los fines de dicho gravamen se considera mercadería toda la hacienda —cualquiera sea su categoría— de un establecimiento agropecuario.

Vale decir, toda la hacienda es considerada, mercadería o un bien de cambio, con excepción de las adquisiciones de reproductores (incluidas las hembras) cuando fuesen de pedigree o puros por cruce, que recibirán el tratamiento de activo fijo a los efectos de la amortización impositiva anual prevista en el art. 84 de la Ley.

Siguiendo dicho lineamiento, el art. 52 inciso “d” apartado 1° de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece que para practicar el balance impositivo, la existencia de bienes de cambio —en el caso, la hacienda— deberá computarse, tratándose de un establecimiento de cría, al costo estimativo por revaluación anual.

Dicha norma se complementa con el art. 53 del mismo cuerpo normativo, en el cual el legislador previó dos grandes agrupamientos de hacienda (incisos “a” y “b”), un tratamiento separado para aquellos animales que categoricen como vientres —indistintamente del tipo de hacienda al que pertenezcan— (inciso “c”) y un tratamiento especial y opcional en determinadas circunstancias para aquella hacienda respecto de la cual la totalidad del ciclo productivo se desarrolle en establecimientos ubicados fuera de la zona central ganadera (inciso “d”).

Respecto de los dos grandes agrupamientos de hacienda mencionados supra —y por razones que son de exclusivo resorte del legislador tributario— se clasificó normativamente a las haciendas en bovina, ovina y porcina por un lado (inciso “a”), y a las demás haciendas por el otro lado (inciso “b”), bajo el rótulo “Otras haciendas”.

En este segundo grupo se encuentra la hacienda equina —tal como la que detentara la recurrente en el activo de su explotación unipersonal— y conforme indica la norma el valor para practicar el avalúo —por cabeza y sin distinción de categorías— será igual en cada

especie al 60% (sesenta por ciento) del precio promedio ponderado que en los tres últimos meses del ejercicio surja de sus ventas o compras o, a falta de ambas, de las operaciones registradas para la especie en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar.

Asimismo, en el caso puntual de los vientres el inciso “c” del art. 53 dispone que se tomará como valor de avalúo a aquel que resulte de aplicar al valor que al inicio del ejercicio tuviera la categoría a la que el referido vientre pertenece a su finalización, el mismo coeficiente utilizado para el cálculo del ajuste por inflación impositivo.

El raconto normativo que antecede viene a colación, toda vez que durante el marco de las tareas de fiscalización, fue el propio contribuyente el que, consultado por la fiscalización actuante, aportó nota con un detalle de la composición cualitativa de su hacienda equina, diferenciando entre hembras y machos. Por su parte, agregó en el marco del Impuesto a las Ganancias los papeles de trabajo de la valuación del referido inventario, en donde aclaró que la totalidad de sus equinos se correspondía con el tipo “Polo Argentino”, diferenciando la valuación entre los machos (sesenta por ciento de la última venta del ejercicio) y para las hembras (vientres) al costo histórico del ejercicio anterior (cfr. Informe Final de Inspección, fs. 72, AA).

A ello debe agregarse que conforme surge de la segunda etapa de las tareas de fiscalización, fue el propio contribuyente quien consideró que el ochenta por ciento (80%) de su hacienda equina en yeguas revestía la categoría de “vientres”, por lo que la fiscalización procedió a considerar el veinte por ciento (20%) restante como hacienda de propia producción (cfr. Informe Final de Inspección, fs. 76 punto 5° —2003—, fs. 78/79 punto 13° —2004—, fs. 80 punto 20° —2005—, AA).

Vale decir, a raíz de la imputación efectuada por la recurrente —y, cabe aclarar, sin cuestionarla—, la fiscalización procedió a valorar la hacienda equina de conformidad con las normas del gravamen anteriormente expuestas, lo que originó una diferencia en la valuación originariamente efectuada por la recurrente.

Ahora bien, en lo sustancial, esa diferencia en la valuación no tiene impacto alguno en la determinación del Impuesto a las Ganancias ya que dado el imperio del beneficio establecido en el art. 2° de la Ley N° 17.117 (vigente para los ejercicios fiscales motivo de apelación), los beneficios derivados de la explotación de la hacienda equina se encontraban exentos.

Por el contrario, esa misma valuación sí surtirá efecto en el Impuesto sobre los Bienes Personales de los ejercicios fiscales 2003, 2004 y 2005 y, por añadidura, en la base imponible y el saldo de impuesto a ingresar.

VIII. Que, de acuerdo a lo expuesto en el considerando que antecede, debe destacarse que la recurrente conformó no una sino dos veces, diversos ajustes propuestos por la fiscalización actuante y procedió a rectificar sus declaraciones juradas en los Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado y sobre los Bienes Personales en fechas 11/12/2007 y 14/08/2008 (cfr. fs. 25/26 y fs. 46, AA).

No obstante, la recurrente expresó que en el caso del ajuste propuesto respecto de la valuación de hacienda equina para los períodos fiscales 2003, 2004 y 2005 en el Impuesto sobre los Bienes Personales, no los aceptaba y aclaró que la discrepancia con el mismo se fundamentaba en que “1) la actividad desarrollada se encuentra exenta del pago de todo impuesto s/ Ley 17.117 y 2) no se concuerda con el método de valuación aplicado por la fiscalización ya que traslada a un establecimiento de cría especializado, la metodología prevista por la ley del impuesto a las Ganancias para el rodeo general” (cfr. fs. 46 AA).

El punto 1) ya fue motivo de estudio y tratamiento en el Considerando VI de la presente, razón por la cual, en honor a la brevedad, al mismo se remite. No obstante lo expuesto, sí

cabe abordar el segundo argumento de la recurrente, referido al método de valuación.

A decir verdad, se trata en el caso, más que de un argumento defensivo, de una postura carente de fundamento legal, sin perjuicio de que cabe reconocer que en principio, pueden presentarse diferencias entre los cuidados proporcionados durante la cría de equinos de trabajo y aquellos dedicados a actividades deportivas como en el caso de marras, el polo. Podrán variar los costos de mantenimiento, entrenamiento y atención de tales ejemplares, no obstante lo cual la norma es clara en cuanto al método de valuación que debe aplicarse a dicho tipo de haciendas.

Por otro lado, tampoco resulta razonable y aún contrario a la teoría de los actos propios, que sea la propia recurrente quien acepta el ajuste —incluido el aspecto referido a la valuación de la hacienda equina— en el Impuesto a las Ganancias, de acuerdo a las normas que a su entender, deben ser aplicadas al rodeo general y no a un establecimiento de cría especializado, y por otro lado cuestione esas mismas normas de valuación en el Impuesto sobre los Bienes Personales, cuando corresponde su aplicación según lo indicado.

En rigor de verdad, lo que la recurrente soslaya es el hecho de que las mismas normas de valuación de la hacienda equina resultan inocuas —en punto a la modificación del resultado impositivo y consecuentemente, del saldo a pagar— en el gravamen a la renta en virtud de la exención impositiva dispuesta por el art. 2° de la Ley N° 17.117, mientras que su impacto es diferente en el gravamen que afecta al patrimonio de la propia recurrente y que, en consecuencia, modifica el saldo en concepto de impuesto a ingresar.

Sin perjuicio de lo expuesto, este segundo argumento ensayado por la parte actora tendrá su complemento en la etapa recursiva ante este Tribunal, cuando argumenta —en forma subsidiaria al planteo exentivo— la aplicación de la norma residual de valuación dispuesta en el art. 56 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (aspecto apenas mencionado en oportunidad de la contestación de vista en sede administrativa, cfr. fs. 173, AA).

En efecto, conforme dispone la norma apuntada, “(a) los fines de la valuación de las existencias de bienes de cambio, cuando pueda probarse en forma fehaciente que el costo en plaza de los bienes, a la fecha de cierre del ejercicio, es inferior al importe determinado de conformidad con lo establecido en los artículos 52 y 55, podrá asignarse a tales bienes el costo en plaza, sobre la base del valor que surja de la documentación probatoria. Para hacer uso de la presente opción, deberá informarse a la Dirección General Impositiva la metodología empleada para la determinación del costo en plaza, en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se hubiera empleado dicho costo para la valuación de las referidas existencias”.

Sobre el punto, cabe destacar que, en principio, el mecanismo que habilita la opción para aplicar el método de valuación residual referido al costo en plaza de los bienes de cambio requiere su información a la autoridad administrativa en oportunidad de la presentación de la declaración jurada correspondiente al ejercicio fiscal en que dicho método de valuación se utilice, lo cual no ha sucedido en el caso de marras, donde existe meramente un planteo conjetural de la recurrente, la que sostiene la aplicación de dicho método a los efectos de la valuación en materia del Impuesto sobre los Bienes Personales.

A su vez, la norma requiere la prueba fehaciente de que el referido costo en plaza de los bienes de cambio a la fecha de cierre del ejercicio es inferior al determinado de conformidad con las normas generales de valuación dispuestas en los artículos 52 y 55 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, aspecto que tampoco ha sido demostrado por la quejosa en el caso de marras.

En esa tónica, nada aportan sobre la temática puntual las declaraciones testimoniales de

los Sres. Ayerza y Harriet realizadas durante el procedimiento de determinación de oficio, las que se han encaminado a intentar diferenciar genéricamente a los caballos de polo por su entrenamiento y lesiones, sin que los interrogatorios aportaran información de relevancia respecto de la hacienda equina que en el caso puntual se estaba valuando (cfr. fs. 194 y 195, AA).

Otro tanto puede afirmarse de los resultados de la prueba pericial] contable, donde pese a la limitada exhibición de los libros de la recurrente, pudo observarse que la recurrente procedía a registrar las ventas sin mayor detalle en la facturación que la mención de “caballos” (fs. 77), con lo cual dicho comportamiento resta entidad a su postura de tornar como valor a efectos de la valuación el costo en plaza.

Ello así, toda vez que lo que con dicho método se pretende es otorgar el valor que licenciosamente elija la actora a cada equino —lo que se reitera, no ha sucedido en autos— y que el ente recaudador lo acepte sin mayores observaciones, que no es la finalidad que normativamente le corresponde al método residual de valuación de bienes de cambio.

Todavía más, conforme señala el art. 85 inciso “c” del Decreto N° 1344/1998, reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, a los efectos de ejercer la opción referida en el art. 56, podrá considerarse como documentación probatoria —y la mención es meramente enunciativa, dada la alusión a “entre otras”— a las facturas de ventas representativas anteriores a la fecha de cierre del ejercicio, en los casos de mercaderías de propia producción. Mal puede considerarse representativo a los efectos de establecer el costo en plaza de los referidos équidos especializados en la práctica de polo a facturas de venta que no guardan la debida diferenciación de tan especiales ejemplares como pregona la actora.

En razón de las consideraciones expuestas, corresponde confirmar la resolución apelada, con costas.

IX. Que, con relación a la multa aplicada al recurrente persona humana, el principio de personalidad de la pena inveteradamente sostenido por nuestro Alto Tribunal impide —aún en el ámbito infraccional— endilgar una sanción de multa sin la atribución subjetiva de la conducta a quien realiza el tipo objetivo de la norma. Encontrándose fallecido el contribuyente (vide fs. 121 y 124), el reproche doloso o culposo de la conducta desplegada se torna abstracto y, por ello, corresponde revocar la multa aplicada al recurrente. Costas por su orden, atento que el fallecimiento del contribuyente es una cuestión fortuita posterior a la resolución que la aplica.

Por ello, se resuelve: 1) Confirmar la resolución apelada en cuanto determina impuesto y accesorios, con costas, y revocarla en cuanto impone multa de conformidad con lo expresado en el Considerando IX, costas por su orden. 2) Regular los honorarios, correspondientes a los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, en su conjunto, en la suma de pesos ... (\$ ...) por el apoderamiento, y en la suma de pesos ... (\$ ...), por el patrocinio letrado, montos regulados según el monto del litigio y la labor desarrollada, por las dos (2) primeras etapas efectivamente cumplidas por los profesionales beneficiarios; 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 dichos montos no incluyen el Impuesto al Valor Agregado y que las referidas sumas quedan a cargo de la parte actora. 3) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos 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, 22, 24, 29, 52

y siguientes la Ley 27.423, por la representación procesal, en la suma de pesos ... (\$ ...) equivalente a la cantidad de ... UMA y por la dirección letrada en la suma de pesos ... (\$ ...) equivalente a la cantidad de ... UMA. Se deja constancia de que dicho monto no incluye el Impuesto al Valor Agregado y que la misma queda a cargo de la parte actora. Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos acompañados, y archívese. — Armando Magallón. — José L. Pérez. — Pablo A. Porporatto.