

PARTE/S: Fideicomiso San Gabriel s/apelación - impuesto a la ganancia mínima presunta  
TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac.  
SALA: B  
FECHA: 10/12/2013

---

Buenos Aires, 10 de diciembre de 2013.-

**AUTOS Y VISTOS:**

El Expte. N° 33.640-I, caratulada "FIDEICOMISO SAN GABRIEL s/ apelación-Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta" y

**CONSIDERANDO:**

I.- Que a fs. 26/44 la actora interpone recursos de apelación contra la Resolución N° 17/2010 (DV NRR2), dictada el 26 de febrero de 2010, por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Norte de la A.F.I.P.-D.G.I., mediante la cual determinó de oficio el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, períodos fiscales 2004, 2005 y 2006, con más sus intereses resarcitorios, y aplica una multa, en los períodos fiscales 2004 y 2005, en los términos de los arts. 46 y 47 inc. d) y e) de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) graduada en tres (3) veces el gravamen evadido.

La recurrente manifiesta que el juez administrativo incurrió en un error toda vez que no tuvo en cuenta las particularidades del desarrollo inmobiliario al cual concierne el cargo y, en particular, por haberse desentendido -a su criterio- de la doctrina sobre la materia elaborada por este Tribunal y confirmada por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones.

Entiende que la resolución apelada "inventarió" el descargo y las defensas propuestas por su parte y repite los argumentos dispuestos en la vista administrativa, con una sola variante. Agrega que el juez administrativo incurre en una omisión importante y que en sus fundamentos no existió una conexión directa con los hechos de la causa, en los que obviamente está comprendido su derecho de defensa. Cita jurisprudencia.

Explica que la figura del fideicomiso se adoptó en el presente caso para que un grupo de personas aportaran proporcionalmente los recursos necesarios para generar las unidades que constituirían sus futuras viviendas y que la figura del fideicomiso consistió en recaudar los aportes realizados por los beneficiarios y aplicarlos, por cuenta de sus integrantes, a la compra de la tierra y la realización de las obras de infraestructura común (espacios de circulación, redes de servicios, etc.).

Continúa informando que en el presente caso existió un sistema de suscripción al costo, concebido para que los interesados crearan sus respectivas viviendas, mediante un esfuerzo mancomunado y que la función fiduciaria fue asumida temporalmente por la firma Eidico S.A., por cuenta y en beneficio de los suscriptores, a quienes debía transmitir oportunamente el dominio pleno de la unidad suscripta.

Señala que en la resolución que dispuso la vista administrativa, el juez competente afirmó que el emprendimiento se desarrollaba bajo la forma denominada de Fideicomiso al costo, mediante el cual se solventaba la compra de la tierra y la realización de las obras con el aporte de los suscriptores (fiduciantes), de forma que los ingresos resultaban equiparables a los egresos o costos, sin embargo, indica que en la resolución apelada mutó su discurso y sostuvo que la figura analizada convocaría alguna hipótesis de ganancia o lucro, lo cual considera procesalmente extemporáneo y sustancialmente inadmisibles. Destaca que, si por un lado reconoce que la figura en debate es un fideicomiso al costo y por el otro invoca la existencia de lucro o ganancia, el juez administrativo incurre en una notoria contradicción.

Efectúa un breve análisis de la normativa aplicable y agrega que el impuesto que se reclama sólo podría ser exigido si se hubiera dejado de pagar un impuesto debido, porque considera que no correspondería hablar de incumplimiento si previamente no había nacido y resultado exigible la obligación tributaria. Entiende que la única hipótesis de ganancia asociada a la relación jurídica en cuestión es la que concierne a la retribución abonada al administrado porque tanto el precio de la tierra como el costo de las obras de infraestructura fueron afrontadas por los propios interesados, limitándose Eidico S.A. a recaudar esos fondos y aplicarlos al objetivo perseguido.

Continúa explicando que como se trata de urbanizaciones por una gran cantidad de lotes, la tierra sobre las que se asientan debió originalmente ser adquirida en block por Eidico S.A., en propiedad fiduciaria, habiéndose aclarado en las escrituras de compra que el dominio correspondería en definitiva a los respectivos beneficiarios. Advierte que la propia naturaleza del emprendimiento descarta de antemano cualquier hipótesis de ganancia, porque nada podría ganar quien simplemente optó por la modalidad descripta para la construcción de un inmueble para su uso personal.

Respecto de las características de la figura del fideicomiso, sostiene que los beneficiarios no compraron el producto final, ni se propusieron venderlo una vez obtenido sino que, por el contrario, crearon el producto final para uso personal, a través de la figura del fideicomiso que expresa una relación de simple administración, concebida para proteger a los beneficiarios, quienes de ese modo pudieron destinar recursos económicos propios para crear sus futuras viviendas, con un margen razonable de seguridad.

Hace referencia al art. 1° de la Ley 25.063 y entiende que los activos allí mencionados son los que real o

potencialmente resulten idóneos para producir rentas y que los fideicomisos constituidos en el país, indicados en el art. 2º, son aquellos cuya estructura y finalidad convoque alguna hipótesis de ganancia y no los conformados por quienes recurrieron a esa figura sólo para crear unidades de vivienda de uso personal.

Considera que la figura debatida tiene un esquema operativo y de garantía, al cual no se le podría identificar con ninguno de los hechos imposables alcanzados por el Impuesto a las Ganancias.

Analiza la Ley de Impuesto a las Ganancias y la de Ganancia Mínima Presunta y manifiesta que si bien ambas identifican como sujetos pasivos a los fideicomisos constituidos en el país, la referencia sólo alcanza a quienes realicen alguna de las actividades descriptas en la ley como hechos imposables y en función de las ganancias -reales o presuntas- que por ese motivo le pudieran ser atribuidas. Razona que, como sucede a su entender en este caso, la hipótesis de ganancia está excluida desde el inicio, tampoco podría haber imposición, porque falta la materia sobre la cual el tributo debería incidir. Hace mención del Dictamen 16/00 (DAT) y cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso.

Destaca que el impuesto en cuestión sólo alcanza a los activos con "potencialidad de renta" y que los activos computados en este caso no cuentan con dicha condición. Alega que la manifestación de riqueza ponderada por el legislador como índice de capacidad contributiva consiste precisamente en la aptitud para generar rentas y si bien considera que es cierto que el gravamen pueden devengarse aunque de hecho los activos considerados no hayan generado ganancias, el presupuesto de la imposición es la aptitud para producirlas.

Manifiesta que la realidad económica es de fundamental importancia en materia tributaria y que por ello, no puede proponerse que quien construyó la base de una futura vivienda lo haya hecho para obtener una ganancia. Desde esta perspectiva, insiste en que constituye un contrasentido presumir que el fideicomiso analizado puede generar rentas y que quien destina sus propios recursos económicos para crear su futura vivienda sólo satisface una necesidad personal, no podría por ello obtener una ganancia.

Señala que el dictado de un acto administrativo contrario a lo indicado anteriormente sería nulo de nulidad absoluta, por lesionar los principios jurídicos esenciales de la organización administrativa por excederse el ente fiscal de las facultades propias de los funcionarios públicos.

Con respecto a la multa aplicada para el período fiscal 2006, indica que la cuestión fue sustanciada y que la imputación fue hecha bajo un determinado tipo legal que no puede ser modificado y dado que la resolución determinativa no aplicó sanción para dicho período, entiende que corresponde aplicar el art. 74 de la ley 11.683, conforme al cual se desprende que la AFIP no ha encontrado mérito para imponer sanciones.

Asimismo, sostiene que si bien se le atribuyó al fideicomiso haber incurrido en defraudación fiscal que es una figura inequívocamente dolosa, el Fisco Nacional ni antes de disponer la vista, ni al sancionar insinuó en qué habrían consistido el engaño o la ocultación maliciosa. A su vez, considera que en el caso particular nunca se produjo el hecho imponible y por este motivo tampoco hubo obligación de presentar declaraciones juradas, por lo que tampoco cabe hablar si quiera de una simple omisión de impuestos.

Ofrece prueba, hace reserva del caso Federal, solicita que, oportunamente, se dicte sentencia revocando la resolución impugnada, con costas al Fisco Nacional.

II.- Que, a fs. 41, se da traslado del recurso al Fisco Nacional, el cual es contestado a fs. 59/70vta. Niega terminantemente todos y cada uno de los hechos y fundamentos de derecho esgrimidos por el actor que no sean objeto de aceptación o de un expreso reconocimiento de su parte.

Comienza resaltando los antecedentes que dieron origen a la presente causa y destaca que el responsable de autos es un fideicomiso cuyos suscriptores son fiduciarios beneficiarios y cuya actividad declarada ante la AFIP es la de Servicios No Clasificados en otra parte (N.C.P.), cerrando sus ejercicios comerciales en el mes de diciembre de cada año. Destaca que conforme surge de autos, la recurrente no registra inscripción ni presentación relativa al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Durante el transcurso de la fiscalización, la inspección indicó que la aquí actora es un fideicomiso cuyos suscriptores son fiduciarios beneficiarios que aportan los fondos para la adquisición de la tierra y la realización de las obras de infraestructura común con derecho a que se les asigne una de las unidades (lotes) resultantes. Informaron que la administración fiduciaria era llevada a cabo por la firma Eidico S.A., la cual percibía honorarios por su gestión y que el emprendimiento se desarrollaba bajo la forma denominada "Fideicomiso al Costo", el cual consiste en solventar la compra de la tierra y la realización de las obras con el aporte de los suscriptores, de forma que los ingresos resultan equiparables a los egresos o costos.

Hace referencia a la normativa que entiende aplicable al caso y entiende que dado que el fideicomiso de autos se encuentra integrado por fiduciarios beneficiarios, por aplicación del art. 69 inc. d de la Ley de Impuesto a las Ganancias no es sujeto pasivo de dicho impuesto, siendo en este caso sus integrantes los responsables.

Destaca el Dictamen Nº 17/2004 de la AFIP, el cual concluye que los activos integrantes de un patrimonio fiduciario se encuentran alcanzados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, recayendo la responsabilidad de la determinación e ingreso del gravamen en cabeza del administrador de los bienes fideicomitados, ello con independencia de que el fondo en cuestión realice o no una actividad económica.

Señala que la recurrente no aportó en el transcurso de la fiscalización ningún elemento probatorio idóneo que permita acceder a la convicción de que ha actuado con un total acatamiento a las normas que regulan su actividad.

Manifiesta que el art. 2, inc. f) de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta atribuye el carácter de sujeto pasivo del Impuesto a los fideicomisos constituidos en el país conforme las disposiciones de la Ley Nº 24.441, motivo por el cual la inspección concluyó que los activos integrantes del patrimonio fiduciario bajo análisis, se encuentran alcanzados por el referido impuesto. Agrega que el tributo aquí examinado encuentra sustento como medida de

capacidad contributiva, en la titularidad de activos y su potencialidad generadora de dichas rentas.

Sostiene que la normativa a la que alude el contribuyente -art. 2 inc. b) de la ley del gravamen- no resulta aplicable en autos, dado que del análisis del contrato de fideicomiso surge que los bienes objeto del negocio pactado, a su criterio, revisten el carácter de bienes de cambio.

Respecto de la multa impuesta en autos, el Fisco Nacional entiende que se encuentra comprobado en autos que los activos integrantes del patrimonio fiduciario se encuentran alcanzados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, recayendo la responsabilidad de la determinación e ingreso del gravamen en cabeza del administrador de los bienes fideicomitidos, sin embargo el responsable no dio cumplimiento a la presentación y pago de las declaraciones juradas correspondientes.

Considera que lo dicho anteriormente, demuestra claramente que la maniobra llevada a cabo por el responsable constituye una forma idónea de ocultar la verdad y callar lo que debe declararse.

Respecto del período fiscal 2006, destaca que el artículo 20 de la Ley N° 24.769 establece un claro límite al disponer que no se podrá dictar resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial en sede penal, lo que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos. Por esto, entiende que la postura de la recurrente no puede tener andamio, en razón de que, su parte no ha hecho más que aplicar al caso concreto la norma legal pertinente, motivo por el cual solicita se rechace el agravio al respecto.

Finalmente y respecto a la aplicación al caso de los intereses resarcitorios, solicita su confirmación, atento a que afirma que los mismos se adecúan a las normas legales vigentes, en este caso el art. 37 de la ley 11.683. Agrega que no habiendo cumplido la recurrente con las obligaciones a su cargo debe proceder la aplicación de los mismos por la mora en que incurriera. Cita jurisprudencia en sustento de sus dichos.

El Fisco Nacional ofrece prueba y se opone a las medidas probatorias ofrecidas por la actora. Hace reserva del caso federal y solicita de rechace el recurso de apelación interpuesto y se confirme en todas sus partes la resolución recurrida. Todo ello con expresa imposición de costas a la contraria.

III.- Que a fs. 75 se abre la causa a prueba haciendo lugar a la prueba pericial contable, la cual obra producida a fs. 118/120 y fs. 176/183. A fs. 207 se clausura la etapa de instrucción, a fs. 220 se elevan los autos a la Sala "B" y se ponen para alegar. A fs. 222/224vta. y 225/229 obran los alegatos del Fisco Nacional y de la parte actora, respectivamente. A fs. 233 se pasan los autos a sentencia.

IV.- Que conforme se desprende de las actuaciones administrativas que corren por separado y especialmente lo consignado por los funcionarios actuantes en el informe final de inspección, el contribuyente de autos es un desarrollador de un barrio cerrado, lo que comprende la creación de la infraestructura urbanística necesaria para generar unidades de vivienda sobre una fracción de tierra.

Se trata de un fideicomiso cuyos suscriptores son fiduciantes beneficiarios que aportan los fondos para la adquisición de la tierra y la realización de las obras de infraestructura común, con derecho a que se les asigne una de las unidades resultantes.

Reconocen los inspectores en el informe de inspección (vide fs. 263) que el emprendimiento se desarrolla bajo la forma denominada "Fideicomiso al Costo", que consiste en solventar la compra de la tierra y la realización de las obras con el aporte de los suscriptores (fiduciantes), de forma que los ingresos resultan equiparables a los egresos o costo.

Conforme señalan los funcionarios fiscales en su informe (fs. 121) la actividad realizada por el fideicomiso consiste en adquirir un terreno, efectuar obras de infraestructura y entregar los lotes resultantes. Los trabajos realizados comprenden rellenado de tierra, obras dentro de los barrios (infraestructura) como fuera de ellos (caminos de acceso).

El personal fiscalizador consideró que el fideicomiso en cuestión se encontraba alcanzado por la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2, inciso f) de la citada ley, que consagra el carácter de sujeto pasivo del impuesto a los fideicomisos constituidos en el país conforme con las disposiciones de la Ley 24441, excepto los fideicomisos financieros. En consecuencia y habida cuenta que el contribuyente no había presentado declaraciones juradas por los períodos fiscales 2004 a 2006, procedió a su determinación a partir de los Estados Anuales de Flujos de Efectivo, estableciendo el activo fideicomitado al 31/12 de esos años, el que constituyó la base imponible del impuesto que nos ocupa para cada período.

V.- Que sentado ello resulta necesario efectuar algunas referencias normativas y conceptuales del fideicomiso.

De acuerdo al artículo 1° de la ley N° 24.441 "Habrà fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de que quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario".

Cabe apuntar que la aludida normativa no contiene disposiciones específicas relativas a los distintos tipos de fideicomisos que pueden presentarse en la realidad negocial -con excepción del financiero-, sino que ha previsto los principios jurídicos generales que resultan aplicables a esta figura.

Que la ley del Impuesto a las Ganancias en su artículo 69, inciso a) punto 6, dispone que quedan sujetos a la tasa del 35% los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley 24441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario (como es el caso del fideicomiso de autos). Por su parte, el artículo 49 de la Ley 20628 en el párrafo agregado a continuación de su inciso d) establece que constituyen ganancias de la tercera categoría las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. En este aspecto, siguiendo la normativa indicada, la ganancia del fideicomiso se atribuye a cada fiduciante-beneficiario, como

ganancia de tercera categoría.

Que la imposición en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta es distinta por cuanto la ley del gravamen en el art. 2 inc. f) otorga el carácter de sujeto pasivo del impuesto a los fideicomisos constituidos en el país conforme con las disposiciones de la Ley 24441, a excepción de los fideicomisos financieros previstos en los artículos 19 y 20 de dicha ley.

VI.- Que la cuestión litigiosa de autos debe examinarse dentro del cuadro argumental abierto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Hermitage S.A.", de fecha 15/6/2010 (Fallos 333:993), por cuanto resulta un viraje en la jurisprudencia mayoritaria que le antecedió, así como el apuntalamiento de una vía plausible para la revisión de la constitucionalidad en cada caso concreto del impuesto que aquí se trata.

Que en dicho pronunciamiento, luego de un extenso desarrollo de los Antecedentes Parlamentarios correspondientes a los debates que precedieron el dictado de la ley del gravamen, la Corte puntualizó que "La peculiaridad que se presenta en el caso, es que tanto quienes presentaron la propuesta de ley, como algunos de los oponentes a ésta, manifestaron su coincidencia acerca de que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario...".

Allí la Corte señaló que: "14) Que, en el caso, sobre la base de la alegada necesidad de inducir al pago del impuesto a las ganancias y asegurar al fisco la recaudación de un ingreso mínimo -argumento del legislador-, o bien, con sustento en que quien mantiene un activo afectado a una actividad empresarial es porque, al menos, obtiene una rentabilidad que le permite su sostenimiento -argumento del mensaje de elevación n° 354-, se ha contemplado en la hipótesis de incidencia del tributo la presunción de obtención de una ganancia mínima que no es posible derribar mediante prueba en contrario. "

"Como fue señalado en el considerando 10 de la presente -y a diferencia de los casos precedentemente citados-, el tributo en examen pesa sobre un universo de actividades heterogéneas -sin consideración a particularidad alguna- y sobre innumerables formas de organización de los recursos humanos. Prueba de ello, lo constituyen los diferentes supuestos fácticos que el Tribunal tiene ante sí... "

"Sin embargo, el legislador, sin tener en cuenta las modalidades propias que pueden adquirir explotaciones tan diversas, ha supuesto -sobre la base de la existencia y mantenimiento de sus activos- que dichas explotaciones, en todos los casos, obtendrán una renta equivalente al 1% del valor de éstos, y no ha dado fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley."

"15) Que, la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido. "

Concluyó entonces en ese caso el Alto Tribunal "16) Que, en las condiciones relatadas en este pronunciamiento, corresponde concluir que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso, lo que así se declara. "

El Máximo Tribunal ha dejado establecida la pauta rectora a tener en cuenta a fin de subsumir posteriores casos en la doctrina allí establecida, esto es, la comprobación fehaciente de que la renta presumida por la ley no ha existido.

Si se observan los resolutorios posteriores a dicha sentencia que en la materia han tenido lugar, puede vislumbrarse que en la medida en que las probanzas de la causa demostraban que los ejercicios bajo análisis arrojaban quebrantos, las determinaciones correspondientes fueron revocadas; no así, en cambio, en ausencia de dicha prueba (véase a modo ilustrativo: "Jockey Club A.C.", T.F.N., Sala A, del 28/09/2010; "Sierras de Mazan S.A.", T.F.N., Sala C, del 11/07/2011; "Caminos del Comahue S.R.L.", C.N.A.C.A.F., Sala III, del 25/04/2011; "Improduct S.A.", C.N.A.C.A.F., Sala IV, del 05/04/2011, entre otros).

Tal como lo señalara esta Sala en los autos "Mellinas Hnos. S/apelación -Ganancia Mínima Presunta", sentencia del 13/5/2013, atento que la doctrina sentada por nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación remite ineludiblemente al examen y valoración de las pruebas rendidas en autos, a fin de discernir si -tal como lo pretende la recurrente- se encuentra afectado en el caso concreto el principio de capacidad contributiva, corresponde pues el análisis de las probanzas colectadas en estos actuados.

A tal fin corresponde analizar el informe pericial contable que luce glosado a fs. 176/183 de estos actuados.

Allí los expertos contables designados a propuestas de las partes ilustran el Estado de Flujo de Efectivo, efectuando el detalle de los orígenes de los fondos por períodos y en que fueron aplicados esos fondos. De la información brindada se desprende que el total de los montos aportados por los beneficiarios fue aplicado al pago de la tierra y ejecución de las obras, es decir, la totalidad de los aportes fueron iguales al costo del emprendimiento, y que al momento del traspaso al Consejo de Propietarios, no se consignan fondos al cierre.

Ello así, en función de la doctrina emanada de la Excm. Corte Suprema de Justicia de la Nación antes referida y en atención a que con la prueba rendida en autos se ha acreditado que la renta presumida por la ley no ha existido en cabeza del fideicomiso recurrente, corresponde revocar la resolución apelada en autos. Las costas se imponen en el orden causado en atención a las particulares características del contribuyente de autos y la complejidad de la cuestión analizada.

Por ello, SE RESUELVE:

- 1) Revocar las resoluciones apeladas en autos.
- 2) Costas en el orden causado.
- 3) Se deja constancia que la presente resolución se dicta con el voto coincidente de dos miembros Titulares de la

Sala "B" en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de la 6a. Nominación (conf. art. 184, de la Ley N° 11683, t.o. en 1998 y su concordante 59 del R.P.T.F.N.).

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

ARMANDO MAGALLÓN

VOCAL

JOSÉ LUIS PÉREZ

VOCAL