República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Informe firma conjunta

Número: IF-2021-83521401-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 7 de Septiembre de 2021

Referencia: SENTENCIA - Expediente Electrónico EX-2020-56830832- -APN-SGAI#TFN

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2020-56830832- -APN-SGAI#TFN caratulado “GAVIA S.A. s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias.”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que mediante el RE-2020-56829819-APN-SGAI#TFN Gavia S.A. interpone recurso de apelación en los términos del art. 76 inc. b) de la ley N° 11.683 (t.o. 1998. y mod.) contra la Resolución Nro. 43/2020 (DV RR1R) de fecha 16 de marzo de 2019 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Rosario de la AFIP-DGI, por la que se determinó el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2014, 2015 y 2016 con más intereses resarcitorios, dejando en suspenso la aplicación de sanciones en los términos del art. 20 de la ley N 24.769.

Opone como de previo y especial pronunciamiento la excepción de nulidad con fundamento en la falta de notificación de la vista del art. 17 de la ley N 11.683 (t.o. 1998 y mod.) en su domicilio fiscal, por lo que apunta que desconoce los motivos de impugnación de las declaraciones juradas presentadas. Agrega que tal circunstancia le impidió ofrecer pruebas para rebatir los cargos formulados. Insiste en que la resolución apelada además es nula por falta de fundamentación al remitir a un acto que para su parte resulta inexistente, todo lo cual afecta su derecho de defensa y la coloca en un estado de indefensión.

Advierte que por tales razones en forma genérica expone sus agravios. En ese sentido, manifiesta que el criterio aplicado para imputar ingresos en el Impuesto a las Ganancias debe también ser aplicado para los gastos y pone de resalto que sus ingresos están afectados a la construcción de camas o guarderías náuticas. Explica que las mismas se construyen para su comercialización y señala que es necesario computar el costo de construcción.

Indica que un importe se cobra por adelantado (anticipo o seña para gasto futuro) que consiste en un activo afectado a un pasivo, y que dicho pasivo es la obligación asumida por contrato por lo que considera que es necesario deducir contra aquel ingreso los gastos y demás costos incurridos para determinar en cada ejercicio la

ganancia.

Explica que los montos cobrados están condicionados al cumplimiento de obligaciones, es decir al cumplimiento de una prestación futura, por lo que no hay una ganancia devengada al momento del cobro, sino un contrato que se extiende en el tiempo. Puntualiza que el ingreso anticipado está sujeto a la obligación de construcción de las camas o guarderías náuticas y luego a su mantenimiento por 99 años, lo que a su entender demuestra que hay un pasivo.

Reitera que no hay un hecho generador de ganancias al cobrar el anticipo al no estar cumplidas las obligaciones asumidas de construcción y mantenimiento, ya que recién cumplidas las mismas se puede hablar de ganancia gravada.

Precisa que de los términos del contrato de venta (sic) de las guarderías y camas náuticas surge reflejado el pasivo al no haber cláusula alguna que libere al cedente en caso de incumplir sus obligaciones, lo que permite al cesionario reclamar la restitución de las sumas más daños y perjuicios.

Argumenta que al tratarse de una cesión temporal del derecho de uso y goce de una cama náutica, la ganancia es temporal por el plazo de 99 años, por lo que ésta se devenga en dicho plazo, razón por la cual apunta que debe aplicarse el criterio de devengado.

Por último, ofrece prueba documental y pericial contable y por los argumentos expuestos y la jurisprudencia citada peticiona que se declare la nulidad de la resolución apelada o, en su caso, que se la deja sin efecto, con costas. Hace reserva del caso federal.

II.- Que mediante IF-2020-70602891-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado del recurso deducido en autos.

Rechaza la excepción planteada al sostener que no existen vicios que tornen nulo el procedimiento, el que se desarrollo en conformidad con las normas aplicables a la especie sin que se haya causado un agravio concreto que vulnere garantía constitucional alguna. En especial, menciona que según surge de los antecedentes administrativos la notificación de la vista se realizó conforme lo estipulado por el art. 100, inc. g) de la ley N 11.683 (t.o. 1998 y mod.) en su domicilio fiscal electrónico.

Afirma que el acto recurrido es el resultado de un proceso de fiscalización en el que se observaron, las instancias legalmente establecidas y las garantías que hacen al derecho de defensa, al haber sido la actora debidamente notificada de todas las actuaciones ocurridas en el marco de la inspección.

Niega que haya falta de fundamentación en su dictado ya que de la simple lectura surgen los elementos de hecho y derecho que llevaron a determinar de oficio la materia imponible.

En cuanto al ajuste expone que se constató que omitió computar los ingresos gravados provenientes de la cesión a título oneroso de derecho de uso y goce de un espacio para guarda de embarcación dentro del inmueble afectado a su explotación. Alega que la intención empírica aparente que motiva la operatoria de venta de acciones por parte de los socios es la real comercialización por parte de la sociedad de tales derechos de guarda a cambio de una contraprestación en dinero, por aplicación del principio de realidad económica.

Aduce que la actora no logró desvirtuar el criterio fiscal, por lo que en base a los argumentos expuestos y la jurisprudencia citada solicita que se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas. Por último,

formula reserva federal.

III.- Que con PV-2021-34560452-APN-VOCXII#TFN no se hizo lugar a la prueba ofrecida, por lo que mediante PV-2021-36596715-APN-VOCXII#TFN se elevan los autos a conocimiento de la Sala “D” y con IF-2021-81424120-APN-VOCXII#TFN se ponen para dictar sentencia.

IV.- Que en primer lugar cabe referirse al planteo de nulidad.

Que ello así cabe mencionar que el acto recurrido ha sido dictado en conformidad con las prescripciones de la ley N° 11.683 (t.o. 1998 y mod.), estimando el Juez Administrativo las circunstancias de hecho y derecho que sustentan el mismo por lo que se encuentra fundado de manera suficiente, sin que se encuentre afectada la validez del procedimiento ni lesionado su derecho de defensa.

Que a contrario de lo afirmado por la recurrente, de los antecedentes administrativos, los que se agregan en formato digital, se desprende que la Resolución N° 114/2019 (DV RR1R), por la que se confirió vista de los cargos formulados fue debidamente notificada en su domicilio fiscal electrónico el 20/09/2019 (IF-2020-70476961-APN-DTD#JGM, act. adm., Cpo. Ganancias O.I. 1645400, fs. 2302/2307 y 2321).

Que se advierte que los argumentos expuestos constituyen una discrepancia con el criterio fiscal seguido para el dictado de la resolución apelada en autos, y en consecuencia relacionados con la cuestión de fondo en debate.

Por lo expuesto, cabe concluir que la nulidad invocada no es procedente, correspondiendo su rechazo, con costas.

V.- Que las presentes actuaciones reconocen origen en la fiscalización realizada a la contribuyente Gavia S.A., cuya actividad es la de prestación de servicios de guarderías náuticas, en el Impuesto a las Ganancias períodos fiscales 2014, 2015 y 2016.

Que en el Informe Final de Inspección (IF-2020-70476961-APN-DTD#JGM, act. adm., Cpo. Ganancias O.I. 1645400, fs. 2235/2264) se detalló que los períodos fiscales 2012 y 2013 fueron inspeccionados bajo la O.I. N 1.135.924, cuyo ajuste no fue conformado, pero al advertir la División Revisión y Recursos que era conveniente modificar el criterio del momento de devengamiento del hecho imponible se generó una nueva Orden de Intervención, en la que las diferencias de los años 2012 y 2013 fueron consideradas devengadas en 2014 y 2015, y atento que se prosiguió con la operatoria en los ejercicios 2015 y 2016 también se ordenó su fiscalización.

Que en lo que aquí interesa la inspección indagó la realidad económica subyacente en la venta de acciones preferidas por parte de sus socios, para lo cual en primer lugar procedió a analizar el Estatuto Social a la par de la operatoria involucrada. Ello así se advirtió que los socios fundadores, quienes al momento de la suscripción e integración del capital adscriben la totalidad de las acciones preferidas, las vendían a terceras personas a un precio mayor que el del valor de emisión ($1) y dicha diferencia era considerada como ganancia y encuadrada como exenta en los términos del art. 20 inc. w) de la ley del impuesto (texto oportunamente vigente) en sus declaraciones juradas individuales.

Luego la inspección analizó las condiciones de venta de tales acciones preferidas, de lo que merece la pena destacar que dichas acciones preferidas se encontraban conexas a prestaciones accesorias, ya que cada una conllevaba el uso y goce de un espacio exclusivo para guarda de una embarcación de hasta 26 pies de eslora en el emprendimiento de la sociedad durante el plazo de 99 años, plazo original de duración de la sociedad.

Que la mecánica de venta fue objetada por el personal actuante al concluir que se encuentran involucrados dos hechos económicos que deben recibir un tratamiento diferenciador: por un lado, la venta de una acción, y por el otro, la cesión del derecho de uso y goce de una cama náutica, los que eran tratados por la sociedad como un solo hecho inescindible, en un claro abuso de interpretación según el criterio fiscal al concluir que, por aplicación del principio de realidad económica, la venta de acciones era una pantalla con la que se pretendía considerar exenta en el tributo la renta generada por la cesión del derecho de uso y goce de una cama náutica.

Que se hace notar que dicho enfoque resultó reforzado por el tratamiento particular dado a la “prestación accesoria” en el art. 5 del Estatuto Social en el que se adoptó la terminología del art. 50 de la ley de Sociedades Comerciales pero se desnaturalizó la operación al otorgarle carácter de prestación accesoria a la cesión “gratuita” del espacio de guarda. Ello así, se consideró que la prestación accesoria a la que quedaba obligado el nuevo socio preferido, requería para ser cumplida la incorporación de ese socio a la sociedad, por lo que no se trataba de un atributo que ese socio poseía previo a su incorporación y que le permitía aportar una prestación accesoria, sino que era necesario su ingreso a la sociedad, lo que resulta violatorio de la figura de “prestación accesoria” según la ley comercial.

Que además se agrega que del circuito de pagos se verificó que gran parte de los fondos obtenidos por los accionistas por la venta de sus acciones preferidas eran depositados por éstos y directamente por los terceros en cuentas de la sociedad; tanto de las publicidades como de factura emitida por la inmobiliaria interviniente en la compra de acciones preferidas se hacía alusión a la "compra de una cama náutica”; y a su vez, tanto de los contratos de venta de acciones preferidas con prestaciones accesorias como de información obtenida de la página oficial de internet de la sociedad, como de publicidad, el esfuerzo de instrumentación, económico, publicitario y legal para llevar a cabo la operatoria cuestionada no era soportado por los socios vendedores de acciones preferidas, sino por la propia sociedad anónima.

Que en base a lo actuado, se aplicó el art. 2 de la ley de procedimiento fiscal para concluir que la real intención de la recurrente que motivó la venta de acciones de sus socios era la comercialización de espacios de camas náuticas mediante la cesión de los derechos de uso y goce de un espacio dentro de su establecimiento a cambio de una contraprestación en dinero.

Que en el informe de inspección también se destacó la circunstancia que, con posterioridad a la reforma por ley N° 26.893 (B.O.23/09/2013) que derogó la exención de! art. 20 inc. w, la sociedad modificó la estructura de la operatoria implementada al reemplazar la venta de acciones preferidas que daban derecho al uso y goce de las camas náuticas por parte de los socios por otro mecanismo, también beneficiado fiscalmente, consistente en la emisión de acciones con prima de emisión con un valor notablemente superior al valor patrimonial proporcional -la que resulta exenta conforme al art. 20, inc. p) de la ley del tributo-, y pasó vender ella misma las acciones preferidas en cuestión, lo que prueba que las anteriores ventas por parte de los socios no eran más que una máscara para encubrir la enajenación del derecho de uso y goce de una cama náutica.

En cuanto al momento del nacimiento del hecho imponible -la cesión del derecho de uso y goce de una cama náutica a título oneroso- se entendió que se producía al estar disponibles para su uso tales camas, para lo cual se tuvo en cuenta las habilitaciones municipales con relación a los planos de guardería y el pago del impuesto municipal por cama habilitada, lo que fue informado por Gavia S.A.

VI.- Que ello así cabe establecer si la resolución apelada se ajusta a derecho, para lo cual se debe proceder al analisis de la operatoria cuestionada.

Que en los antecedentes administrativos se agregan copias de los contratos de suscripción de acciones, cuya adhesión conlleva el uso y goce de un espacio exclusivo para guarda de una embarcación en el emprendimiento de la sociedad, para lo cual ésta última percibe una suma mensual de cada uno de los accionistas en concepto de gastos proporcionales de mantemiento y funcionamiento. Asimismo se dispone el plazo y mecanismo de integración mediante pago en efectivo en el acto de suscripción y el saldo restante a través de depósito bancario (IF-2020-70475706-APN-DTD#JGM).

Que lo que llamó la atención de la inspección fue que dichas acciones comprendían como prestación accesoria el derecho a gozar del espacio de uso y goce para guarda de una embarcación en el predio de la sociedad por el plazo de 99 años.

Según la recurrente al momento de la suscripción no se genera una ganancia para la sociedad ya que únicamente se asume la obligación de construcción y futuro mantenimiento de las camas náuticas por el plazo de 99 años, recibiendo en consecuencia un anticipo que le permitirá cumplir con dicha obligación, pero a su entender la ganancia de devenga temporalmente durante el transcurso de dicho lapso, momento en el que recién se puede considerar ganancia gravada, por aplicación del principio de lo devengado, el que aplica para sus ingresos y gastos.

Que no se puede ignorar, en orden a abonar la postura fiscal, que el objeto de la sociedad -construcción, instalación, administración y explotación en inmueble propio de parque náutico y/o guardería náutica para la prestación de servicios de guarda de lanchas deportivas y embarcaciones de hasta 22 pies de eslora, servicios complementarios ya afines- se vincula con la prestación accesoria involucrada en la venta de acciones, primero preferidas y luego con prima de emisión, ambas con dispensas en el texto de la ley de Impuesto a las Ganancias al amparo del art. 20 inc. w) y luego en su inc. p) al modificar los socios oportunamente el tipo de acción a suscribir para continuar gozando del tratamiento exentivo previsto en el texto de la ley.

Que de los términos de la contratación se desprende que al momento de la suscripción de la acción se produce en forma simultánea la cesión, y en consecuencia el nuevo accionista se convierte en titular de ese derecho de uso y goce del espacio de cama náutica en el predio de Gavia S.A., sin perjuicio de que deba abonar una suma mensual por gastos de mantenimiento y funcionamiento y que la sociedad adquiera la obligación de su construcción y futuro mantenimiento

Que se encuentran involucrados dos hechos económicos diferentes: la venta de una acción y la cesión del derecho de uso y goce de una cama náutica, a pesar de que la recurrente los considere como un solo hecho inescindible, al ocultar en la venta de las acciones la comercialización de guarderías náuticas, objeto para el cual fue constituida por sus socios, por lo que correspondería que la sociedad suscriba contratos con terceros interesados en la adquisición de las camas náuticas, reciba los fondos como propios y considere gravadas las ganancias así obtenidas.

Que en razón de lo señalado precedentemente, cabe traer a colación lo sostenido por el Máximo Tribunal al manifestar que “si bien el mencionado principio de la realidad económica -expresado en el art. 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998)- faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar "la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos" (art. 2° cit., in fine), dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura

que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, "debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares", como bien lo señaló el Tribunal Fiscal en su sentencia" (Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos SA (TF 24.929-I) c/DGI del 31/10/2017, Fallos: 328:130 Empresa Provincial de la Energía de Santa Fe c/ Dirección General Impositiva (T.F. 14.663) del 22/02/2005 y Fallos 329:1812 San Buenaventura S.R.L. (TF 15.541-I) c/ Dirección General Impositiva del 23/05/2006)

Que por aplicación del principio de realidad económica en autos subyace un negocio en la venta de acciones, ya que la verdadera intención de la sociedad es la comercialización de sus camas náuticas, por lo que resulta evidente la discordancia entre la intención empírica y la forma jurídica adoptada consistente en encubrir, bajo la figura jurídica de venta de acciones la real intención negocial, es decir, la cesión onerosa del uso y goce de las camas náuticas, gravadas en cabeza de la sociedad.

Que ello así, se presentan los motivos ya expuestos que justifican apartarse de la configuración dada por la sociedad para reencuadrar el negocio jurídico en función de su sustancia económica, como lo entendió el ente fiscal.

VII.- Que despejada la cuestión vinculada con la triangulación de operaciones entendiendo que debe primar la realidad económica, que por otra parte no fue cuestionada por la actora ya que en su escrito de defensa, luego de plantear la nulidad del acto administrativo con sustento en una cuestión procesal al considerar que no había sido notificada del inicio del proceso de determinación de oficio, pasó directamente a los agravios que hacen a la determinación de la ganancia en cabeza de la empresa, reconociendo de esta manera en forma tácita la interpretación que hizo la AFIP en cuanto a que subyace una comercialización por parte de GAVIA S.A. en las operaciones de compra venta de acciones preferidas por parte de determinados accionistas y posteriormente por la propia empresa con una prima de emisión.

Su defensa se concentra en cómo arribar al resultado impositivo que devendría de convertir aquellos contratos de ventas de acciones en operaciones por parte de la empresa, y para ello sus argumentos radican en considerar que al tratarse de una cesión de uso temporal por el término de 99 años, debe aplicarse correlativamente el criterio de lo devengado tanto para los ingresos como para los gastos que dichas operaciones generan. En síntesis, lo que está sugiriendo es que si a título de ejemplo suponemos una cesión de derechos en $ 99.000 en el año 1, debería distribuirse en 99 años y asignarse durante ese tiempo $ 1.000 a cada año. Por supuesto al no contemplarse mecanismo de actualización, y una volatilidad incierta de precios llevaría a licuar totalmente esos montos y la aplicación lisa y llana del criterio tradicional de lo devengado que propicia y que pone en boca de varios autores, implicaría un desprendimiento entre el disfrute de la renta, la tributación efectiva y la capacidad contributiva. Claramente esta última está concentrada en el momento de la celebración del contrato de cesión de uso y goce, sin que ello signifique utilizar el criterio de lo percibido y trasladar el impacto fiscal al momento de pago alterando el principio consagrado del devengamiento que el suscripto reconoce y respeta como tal.

VIII.- Para poder arribar a una conclusión razonable cabe analizar las características especiales que caracterizan a este tipo de contratos y manteniendo el criterio de la realidad económica obtener un colofón sensato.

La actora en su escrito recursivo expresa, a partir de los contratos celebrados que, a) el cedente es propietario de un inmueble sobre el que se construirá una guardería o camas náuticas, b) los cesionarios declaran conocer y aceptar el proyecto de construcción, c) el cedente ha comenzado a tramitar los permisos y aprobaciones nacionales, provinciales y municipales para la construcción y funcionamiento de la guardería o camas náuticas, d) que se obliga el cedente a encartar la elaboración del proyecto arquitectónico definitivo y elección de

profesionales, e) que se obliga el cedente a la construcción de la guardería o camas náuticas en un plazo de 18 meses, f) que se obliga el cedente a entregar la posesión provisoria de las camas náuticas a la terminación de la obra, g) que se obliga al cedente por el uso y goce para guarda por el plazo de 99 años.

Hasta aquí la enumeración que hace la empresa -sin apresurarme a juzgar alguna de ellas y su vigencia temporal-, sin embargo de los antecedentes surgen dos primeros aspectos que deben adicionarse al análisis. La empresa no desconoce que, en sus promociones de comercialización, ofrece las camas náuticas en venta o alquiler. Entonces, para este primer análisis ¿puede ser determinante para definir el momento de generación del hecho imponible que la cesión se haga por 99 años o plazo inferior y se la considere a fines fiscales como una cesión temporal asimilable a un alquiler?

Del texto de los contratos celebrados se observa la inclusión del siguiente texto en los considerandos previos a sus cláusulas “El uso y goce del espacio para guarda se establece por el plazo original de duración de la sociedad, esto es noventa y nueve años.” Como se puede apreciar la redacción otorgada no implica el otorgamiento de 99 años de uso -únicamente para el supuesto de contratos firmados el mismo día de la constitución de la sociedad- sino que se lo vincula con el plazo original de duración de la sociedad. Entonces, no correspondiendo hacer futurología pero sí intentando encuadrar la presente operatoria bajo el principio de la realidad económica, podría suceder que ese contrato se vea extendido con una prórroga de la vida de la sociedad. Este elemento, sumado a la cesión de un derecho que se convierte en forma virtual con carácter permanente y la cláusula vinculada con la eventual liquidación de la sociedad en la que otorga a los tenedores de acciones preferidas la prioridad de rescate del capital, lleva a desdibujar y desvirtuar el criterio que se persigue de tratarlo como un mero contrato temporal. Se trata de una cesión de derechos con incidencia inmediata en la titularidad del mismo, su utilización y su disponibilidad de venta o alquiler. La única condición que prevén los contratos de transferencia de acciones que fueron compulsados es que no puede transferirse las acciones y por ende el derecho a uso por el término de un año, desde la celebración de los mismos. Y no desconozco que la cesión del derecho está complementada con prestaciones futuras a realizarse, sin embargo, al tratarse de una operatoria con características especiales, deben analizarse todas ellas en conjunto y respetando principios, como el de la capacidad contributiva, razonabilidad y equidad, entre otros.

IX.- Este tipo de negocios se suelen instrumentar de variada forma, luciendo dos extremos perfectamente tipificables, que pueden servir para darle realidad económica y encuadre fiscal legal al presente caso.

En uno de esos extremos se encuentran las empresas que construyen las camas náuticas con un único destino, el alquiler. Aquí el ingreso se irá devengando con el transcurso del tiempo, en plazos habituales de contratación, precios acordes con el valor de mercado de cada momento y el pago en épocas cercanas a su devengamiento (la ley de IG contempla soluciones razonables y de sentido común cuando la cobranza no se produce y la misma se convierte en incobrable). En ese caso el mantenimiento de la titularidad de los bienes (inmuebles, obras, instalaciones, etc.) en manos de su dueño (el que además posee el poder absoluto para adaptar el negocio en la medida que no afecte contratos ya celebrados y vigentes, permitirá que éste vaya afectando todos los costos y gastos inherentes al giro comercial y deduciéndolos del ingreso que el alquiler genere (tanto los ordinarios como aquellos que nacieron como inversiones y que deberán distribuirse en el tiempo de acuerdo a su vida útil, vía desgaste o amortización).

En el otro extremo, la actividad de construcción y posterior comercialización de las camas náuticas se ha observado que se instrumenta bajo el régimen de la Ley 13.512, asimilable al que se utiliza en la construcción de departamentos u otros, donde las figuras que se destacan son la construcción y la venta. En el supuesto que se enajenen las unidades o en nuestro caso las camas náuticas, el resultado de dichas operaciones provendrá de

aparear en el momento de la venta (posesión o escritura) el precio de venta menos los costos totales de construcción. Alejada la constructora del negocio queda un consorcio de propietarios que reglamentan el funcionamiento con amplias libertades de administración y disponibilidad respecto del bien adquirido.

X.- En la presente litis, la operatoria la desarrolla la empresa titular del inmueble y a la vez como constructora del complejo náutico invierte realizando las obras que permitan el desarrollo integral del negocio. Al comprador del espacio se le reconoce un derecho de uso formal por un plazo no habitual y mínimo de hasta 99 años que además de acuerdo a lo señalado anteriormente lo convierte en un plazo incierto y con un recupero prioritario de capital en caso de liquidación de la sociedad. Pero en este caso el titular de los bienes, incluidas obras, mantiene intacto en su patrimonio dichos bienes, con manejo discrecional de los mismos, en la medida que no se afecten las cláusulas de los contratos celebrados que se limita a otorgar un lugar para la guarda de las embarcaciones.

A partir de todo lo expuesto considero que el momento de celebración del contrato con la entrega de posesión y disponibilidad del espacio físico de guarda es el que debe tomarse para la determinación del resultado, sin que ello implique abandonar el criterio de lo devengado y acudir al principio de lo percibido (supuesto que también aceptaría la actora). Aquí la tributación efectiva estaría en línea con la disponibilidad y disfrute de la renta de una manera más o menos cercana a su generación, respetando el principio de la capacidad contributiva. Como ya se dijo un devengamiento puro significaría distribuir la ganancia del proyecto en casi 100 años, con todas las consecuencias negativas que ello traería aparejado, además de la señalada, de administración, justicia, equidad y razonabilidad.

En síntesis, concuerdo con el criterio del juez administrativo en cuanto a la asignación del momento de generación del hecho imponible.

XI.- Ahora bien, está claro que hasta aquí hemos ubicado el momento en que el ingreso pasa a formar parte de la base imponible del impuesto. Sin embargo, ello no resulta suficiente para traducir ese ingreso en ganancia, ya que tanto en el terreno contable, impositivo y del sentido común, es necesario computar los costos y gastos con los que se vincula.

¿Y qué ha pasado en autos? La empresa directamente no imputó ganancia por considerar que los contratos y sus efectos debían ser asumidos por los accionistas enajenantes de las acciones preferidas, situación que ya hemos visto no se adapta a la realidad económica y que en su recurso la empresa no cuestiona. Frente a ello el Fisco Nacional luego de haber convertido el ingreso por venta de acciones en ingresos por comercialización de espacios para guarda de embarcaciones en cabeza de GAVIA S.A -*procedimiento que tampoco está cuestionado por la actora y que la fiscalización expone minuciosamente en su Informe Final, respetando en mi opinión los criterios legales de asignación adoptando como criterio rector que las camas que forman parte de los ajustes propuestos se basan en contratos celebrados y camas habilitadas*-, incorporó como costo computable un ajuste en las amortizaciones de las obras en curso al cierre de cada uno de los ejercicios fiscales cuestionados -2014, 2015 y 2016-, respetando el criterio incluido en los estados contables de la empresa con relación a las amortizaciones contabilizadas sobre las obras terminadas.

Y frente a ello la actora tanto en la instancia administrativa como ante este Tribunal plantea en forma genérica la aplicación de la Ley de Impuesto a las Ganancias -correlato de ingresos y gastos-, sin embargo no acompaña en ninguna de las dos instancias elementos que jaqueen la posición fiscal, que demuestren que los montos determinados por el Fisco son insuficientes o discrepan de los propiciados por la actora, y solo se limita a proponer una pericia contable que determine la ganancia gravada -no existen agravios al respecto- y los costos computables, sin proponer punto de pericia alguno que orienten al profesional a acercarse a la realidad económica

que rodea la operatoria concreta, cuando a ella correspondía aportar elementos suficientes para contrariar la postura fiscal.

XII.- Lo señalado resultaría suficiente para el suscripto para rechazar el presente recurso, pero entiendo necesario clarificar la problemática y destacar algunos puntos fundamentales que justamente han estado ausentes tanto en el momento de la propuesta de ajuste como en esta instancia, en atención a que este Tribunal está obligado a encontrar la verdad pero no reemplazando a las partes en aquellos aspectos que incumben a ellas.

Que a partir de la documentación y antecedentes compulsados corresponde recordar que la empresa GAVIA S.A. cerró su primer ejercicio comercial el 30 de junio de 2012, surgiendo de la memoria que su actividad es la construcción, administración y explotación de un complejo náutico, compuesto de 5 naves con 16.100 metros cubiertos con capacidad para aproximadamente 3000 embarcaciones de hasta 35 pies, con 5 puentes grúas, diez elevadores de costa y un estacionamiento para 600 vehículos. También expone que contará con un área de servicios gastronómicos y comerciales con una superficie de 1500 metros, área de talleres náuticos, para reparación y mantenimiento mecánico, eléctrico y de audio; tapicería, lonería, boutique náutica y pintura. Dentro del objeto de la sociedad figura en forma expresa la actividad de restaurant, bar, confitería y pizzería, salón de fiestas con expendio de bebidas y servicios afines.

Que ello ha llevado a la realización de obras e inversiones y gastos desde el ejercicio 2012, que la empresa expone **globalmente** en sus anexos de Bienes de Uso, siendo el rubro “obras en curso” el máximo nivel de apertura sin otro nivel informativo. Se distingue además en aquél “obras definitivas o terminadas”, instalaciones, bienes y útiles, con idéntica carencia ilustrativa, luciendo finalmente el rubro intangibles (gastos preoperativos, gastos de organización y utilización de marcas.

Que en sus descargos administrativos la empresa entiende que, sea por el método de lo devengado o de lo percibido, deben vincularse la totalidad de los costos por obras con los ingresos. Y aquí como principio rector esta Instrucción está de acuerdo con la aplicación correlativa de ingresos y gastos, pero en ese marco también la AFIP lo estaría ya que consideró que el costo computable debían ser las amortizaciones sobre obras en curso. Entonces el problema no radica en el reconocimiento o no del criterio de correlación sino en cuáles son aquellos costos y gastos que deben aparearse con el ingreso, lo que desde ya adelanto por el análisis que se ha efectuado sobre la actividad no puede caberle sobre la totalidad de las obras en curso y/o terminadas que figuran en los balances, primero porque para este juzgador no aparece nítido qué conceptos hay allí incluidos y si responden efectivamente a costos y gastos inherentes y pertinentes con el giro del negocio -siempre y cuando se encuentren respaldados por documentación fehaciente- y con mucho menos información se cuenta cuando se intenta apropiarlo a las ventas efectivamente realizadas que se le atribuyen a GAVIA S.A, atento que solo podrá apropiarse con relación a la porción de camas vendidas y habilitadas. Es aquí donde la empresa debió demostrar que los montos deducidos como costo computable por la AFIP son insuficientes respecto de los que correspondería efectivamente atribuir. Al no haber aportado datos de base se abre un resultado incierto que podría involucrar hasta el supuesto de que los costos computados por AFIP están por encima de los que eventualmente sugiere sin respaldo la actora.

Suena razonable que pudieran computarse todos aquellos costos y gastos asociados directa e inequívocamente con la construcción de las camas comercializadas, y que no puedan ser recuperados en el futuro contra ingreso alguno, ya que en un supuesto caso límite de venderse la totalidad de las camas los costos directamente asociados no tendrían otro ingreso con el que relacionarse, al igual que si existiera algún otro de carácter indirecto. Pero esta afirmación en abstracto no puede acarrear el cómputo de la totalidad de los gastos y costos, porque los directos solo podrían computarse proporcionalmente contra la cantidad de camas habilitadas en los tres ejercicios (959).

Por ende, los gastos que pudieran estar asociados a las camas aún no vendidas o no habilitadas deben esperar para ser computados en el momento y ejercicio que corresponda, siempre y cuando la empresa no conserve para sí o para su alquiler determinados espacios, porque en este supuesto la atribución de costos y gastos deberá realizarse bajo otro criterio como se señaló anteriormente. Para arribar a este cálculo debiera tenerse en cuenta la cantidad máxima de camas a construirse de acuerdo al proyecto y la eventual disponibilidad de ampliación.

Y el tema no se agota allí. Como la actora conserva la titularidad de todos los bienes e inversiones, además de la administración y disposición total del negocio, debería distinguirse entre las "obras" vinculadas indirectamente con el "espacio de guarda" y aquellas que el titular de la explotación retiene para sí y que explotará en los próximos 99 años y que nada tienen que ver con los contratos de uso y goce. Solo a modo de ejemplo podemos citar las obras en áreas de servicios gastronómicos y/o comerciales -estimados en 1500 metros-, área de talleres náuticos, para reparación y mantenimiento mecánico, eléctrico y de audio; tapicería, lonería, boutique náutica y pintura, ya que ellas formarán parte de las comodidades que tendrán las personas dentro del complejo, pero claramente para acceder a esos servicios corresponde retribuirlos, dando lugar a un ingreso independiente del "derecho de uso". En este supuesto las obras deberán relacionarse con los ingresos que se generen a partir de ellas, debiendo computarse vía amortización en su respectiva vida útil. Alguna de ellas coincidentes con el 2% utilizado por la fiscalización sobre las obras en curso (sic). En igual sentido deberían ser tratados todos los espacios comunes y actividades comerciales conexas que prevé el proyecto en forma integral. Tampoco se ha podido apreciar el tratamiento que las partes le han otorgado frente al Impuesto al Valor Agregado, habiéndose expuesto en el estado patrimonial importantes créditos fiscales.

La observación que se hace en el párrafo anterior entra en pugna con una afirmación que se hace -pero que no se acredita- en los estados contables del segundo ejercicio finalizado el 30 de junio de 2013, cuando en la Nota 2 b) sobre políticas contables se afirma que "la mayor parte de los bienes incluidos en obras en curso e instalaciones estarán afectados al uso exclusivo de los accionistas preferidos en virtud al derecho de uso y goce que le otorga dichas acciones". Las expuestas son algunas de las evidencias que debió haber aportado la actora, de manera que esta instrucción pudiera formarse opinión respecto del monto concreto que pretende deducir y que no expone.

Dado que hay obras destinadas a distintos fines y con impacto contable y tributario diverso, considero que la justa apropiación de costos en correlato con la construcción y destino requiere como mínimo del aporte del conocimiento de la ingeniería civil, prueba que tampoco fue ofrecida.

XIII.- Que sin perjuicio de todo lo expuesto y de las debilidades de defensa que ha ofrecido la empresa, voto por:

a. Confirmar el criterio fiscal mediante el cual se considera que los ingresos por compra venta de acciones preferidas por parte de los accionistas y/o de venta de acciones preferidas por parte de GAVIA S.A. deben tratarse a los efectos del Impuesto a las Ganancias como ingresos inherentes al giro de la empresa, como resultado de la comercialización de los espacios para guarda de embarcaciones.
b. Confirmar el criterio fiscal de imputación de las ganancias al momento de celebración de los contratos de cesión de derechos con entrega de la posesión y disponibilidad de los espacios de guarda.

c)

a. Confirmar los intereses resarcitorios liquidados conforme las prescripciones del art. 37 de la ley de procedimiento fiscal, en la proporción correspondiente, sujeto a la liquidación a practicarse.

e)

La Dra. Gómez dijo:

I.- Que en primer término la actora opone como excepción de previo y especial pronunciamiento la nulidad de la resolución apelada por falta de notificación de la Vista en el domicilio electrónico constituido, además de plantear que también sería nula por carecer de fundamentos en tanto -dice- se remite a al acto por el que se le corre la mentada vista, que considera inexistente.

Sobre la primera de las cuestiones cabe señalar que la recurrente reconoce que constituyó domicilio fiscal electrónico y del cotejo de las actuaciones se advierte que ha sido notificada y anoticiada de las distintas actuaciones y diligencias realizadas en el curso de la fiscalización, es más admite que le fue notificada la denominada “pre-vista” donde se le pone en conocimiento los ajustes proyectados por la inspección y dice que “no fue conformado, remitiéndose las actuaciones a la División Revisión y Recursos a efectos del inicio del trámite de determinación de oficio” (sic, vide apartados V y VI del escrito de inicio).

Que ello deja en evidencia que, contrariamente a lo expuesto en el recurso, la actora conocía los motivos de la impugnación de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2014,2015 y 2016 y no podía desconocer que era factible que se le notificara la vista de las actuaciones que prevé el art. 17 de la ley de rito fiscal. Además, conforme surge de la constancia agregada en los antecedentes la citada vista le fue debidamente notificada el 20 de setiembre de 2019, de acuerdo con lo establecido con el art. 100 inciso g) de la ley 11.683 (t.o. Vigente) (vide fs. 2321 cpo ganancias IF-2020-70476961-APN-DTD#JGM). Que por lo expuesto no se advierte que durante el procedimiento seguido en sede fiscal se haya visto menoscabado el derecho de defensa que le asiste.

A tenor de lo expuesto, el planteo de que la determinación de oficio carece de fundamentos ha quedado sin sustento alguno. Al respecto cabe precisar que la motivación comprende la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto y en el caso bajo análisis, el juez administrativo expuso que el ajuste se basa en la omisión de computar los ingresos gravados provenientes de la cesión a título oneroso de derecho de uso y goce de un espacio para guarda de embarcación dentro del inmueble afectado a su explotación. En tal sentido las razones expuestas por la actora solo reflejan su desacuerdo con lo decidido por el juez administrativo, y por lo tanto integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a resolver, pero no afecta la validez de acto alguno.

Como corolario de ello, corresponde rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.

II.- En lo que hace a la cuestión de fondo debe recordarse, de manera preliminar, que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Surge de las actuaciones que a partir de la fiscalización iniciada y sobre la base de la información, registros y la documentación exhibida por la firma recurrente y la aportada por terceros al responder los requerimientos cursados, el Fisco consideró que la verdadera intención que motiva la operatoria de venta de acciones preferidas por parte de los socios es la comercialización por parte de la sociedad del derecho de uso y goce de un espacio guarda de camas náuticas, a cambio de una contraprestación de dinero, y frente a esto determinó el impuesto a las ganancias por la omisión de computar los ingresos gravados por los períodos 2014, 2015 y 2016, provenientes de la cesión a título oneroso del derecho de uso y goce de un espacio para guarda de embarcación dentro del

inmueble afectado a su explotación.

Que la conclusión a la que arriba el Fisco se infiere de una serie de indicios relevantes y concurrentes, tales como que la sociedad recurrente es la que explota los terrenos sobre los que se construye el emprendimiento destinado a la guarda de embarcaciones; que en base al circuito de pagos verificaron que gran parte de los fondos obtenidos por los accionistas por la venta de sus acciones preferidas se depositan por éstos y directamente por los terceros en cuentas de la sociedad; que de las publicidades de la firma como de la factura emitida por la inmobiliaria interviniente en el marco de una compra de acciones preferidas, hace alusión a la "*compra de una cama náutica*"; que los contratos de compraventa de acciones no se ajustan a lo establecido en el art. 50 de la ley de sociedades para considerarlos con prestaciones accesorias, a lo que agrega que de la lectura de tales contratos como de la información obtenida de la página web oficial de la sociedad y de publicidad realizada por ésta, el esfuerzo de instrumentación, económico, publicitario y legal para llevar a cabo la operatoria cuestionada no es soportado por los socios vendedores de acciones preferidas, sino por la propia sociedad anónima.

El Fisco pone de relevancia también, que la totalidad de las acciones preferidas han sido suscriptas a un valor nominal de $ 1 por parte de los socios “fundadores”, para luego venderlas a terceros a un ostensiblemente mayor, y la diferencia entre ese precio y el valor nominal fueron consideradas por la firma como ganancia exenta en el impuesto a las ganancias, en virtud del art. 20, inciso w) de la Ley del gravamen, pero con posterioridad a la reforma legislativa que operó con la Ley N° 26.893 (B.O. 23/09/2013) que derogó la exención de la norma referida, la sociedad modificó la estructura de la operatoria implementada hasta ese momento, reemplazando la venta de acciones preferidas que daban derecho al uso y goce de las camas náuticas por parte de los socios por otro mecanismo, también beneficiado fiscalmente, consistente en la emisión de acciones con prima de emisión con un valor notablemente superior al valor patrimonial proporcional -la que resulta exenta conforme al artículo 20, inciso p) de la ley del tributo-,y pasó vender ella misma las acciones preferidas en cuestión.

Por su parte la recurrente sostiene que en el presente caso no hay hecho imponible generador de ganancias gravadas al momento del cobro del anticipo, en tanto en los períodos cuestionados no se habían cumplido las obligaciones prometidas por contrato, esto es la construcción y mantenimiento por 99 años de las guarderías o camas náuticas. En esa línea, explica que recién cumplidas las obligaciones referidas es que puede entenderse que hay ganancia gravada, señalando que lo que se perciba sin haber sido devengado será en todos los casos un pasivo (deuda o utilidad diferida) y no un ingreso (ganancia). Concluye así que no hay una ganancia devengada al momento del cobro, sino que hay un contrato que se extiende en el tiempo y sostiene que cualquiera sea el criterio adoptado por el Fisco para imputar los ingresos, el mismo debe aplicarse a los gastos, en tanto deben guardar una correlación o simetría, asimismo expone que en el caso los ingresos (no ganancias) obtenidos por la empresa constructora están afectados a la construcción de las camas o guarderías náuticas, las que se construyen para su comercialización (cualquiera sea la forma), debiendo computarse el costo de construcción.

III.- Si bien la actora entiende que al momento del ingreso por la venta de las acciones preferidas y la cesión de derecho no se configuró el hecho imponible por no haberse cumplido con la construcción de las camas náuticas, de los elementos agregados en las actuaciones surge que es la propia actora que ante la inspección reconoció que a junio de 2013 la obra de construcción de las camas náuticas tenía un avance del 35% indicando que dos naves ya se encontraban operativas, como así también dio cuenta del pago del impuesto municipal por cama náutica habilitada (fs. 2165 cpo ganancias, multinota de octubre de 2017, IF-2020-40468844-APN-DTD#JGM).

Además, de la constatación realizada por los inspectores que se apersonaron en el predio donde se lleva a cabo la explotación de la actividad de guardería náutica -atendidos por el encargado y el contador de la firma-, observaron que a junio de 2015 estaban construídas y en funcionamiento tres naves del complejo, que se

desarrollaban obras de ampliación y como también que estaban funcionando oficinas y una zona pública con bar, detallando -en el acta labrada al efecto- que las naves/galpones para la guarda de embarcaciones constan de seis niveles con separaciones que delimitan el espacio de cada cama náutica, las que ya estaban ocupadas por embarcaciones (vide acta de fs. 99/103ant cpo ganancias, IF-2020-40468748-APN-DTD#JGM). A ello se agrega que los inspectores informan (vide constancias de fs. 638/639 cpo ganancias de las actuaciones agregadas mediante IF-2020-40468844-APN-DTD#JGM) que observaron videos realizados por la firma y subidos a internet donde la sociedad comunica que a 2013 tenían el 90% del parque náutico finalizado.

Que frente a los elementos colectados sobre la construcción de la guardería náutica, la fiscalización concluye que el hecho imponible se configura a partir que las camas náuticas estén disponibles para su uso, lo que considera cumplido a partir del ejercicio 2014 y determina además de dicho período los de 2015 y 2016. Cabe señalar que la sociedad se constituyó en julio de 2011 (fs. 263 y sgs, IF-2020-70466682-APN-DTD#JGM) y que el Fisco en una orden de intervención anterior a la que culmina con el acto en crisis, "descarga la fiscalización", es decir que entiende que por los períodos 2011, 2012 y 2013 no corresponde tributar el gravamen precisamente por no estar disponibles para el uso las citadas camas náuticas (fs. 651 IF-2020-40468844-APN-DTD#JGM).

Que para el Fisco hay una realidad económica subyacente por la venta de acciones preferidas de la sociedad por parte de los socios (informe final de inspcción fs. 556 y sgs, ant cpo ganancias IF-2020-40468748-APN-DTD#JGM). Que dichas acciones han sido suscriptas desde el momento de la constitución de la sociedad a un valor nominal de $ 1, surgiendo que la venta de las mismas a distintas personas ha sido a un precio mucho mayor y la diferencia entre éstos valores fue considerada por la recurrente como ganancia exenta hasta septiembre de 2013 bajo las previsiones del art 20 inciso w) de la ley del gravamen. Que a partir de la reforma introducida por la ley N° 26.893 (B.O. 23/09/2013), que derogó esa norma, se observa que la sociedad modifica la estructura de la operatoria y comienza a emitir esas acciones con primas de emisión por un valor superior al valor patrimonial proporcional, aplicando a ello lo fijado por el art. 20 inciso p) de la ley del impuesto, por lo que también las considera exentas. Que el mentado cambio de criterio ha quedado plasamado en las distintas Actas de Asamblea celebradas en octubre de 2013, abril de 2014, diciembre de 2014 y marzo de 2016 (fs. 1962/1970, 1971/1976, 1977/1984 y 1985/1992 antecedentes cpo ganancias, IF-2020-70475937-APN-DTD#JGM).

Por su parte, el Fisco también sustenta su posición en el análisis que hace de los boletos de compra venta de las acciones preferidas aportados a las actuaciones en respuesta a los requerimientos cursados a los compradores (vg IF-2020-70467100-APN-DTD#JGM). De ellos se observa que todos tienen la misma estructura, la operatoria involucra la venta de la/s acción/es y la cesión del derecho de uso y goce de la cama náutica, y para el ente fiscal la venta de la acción enmascara la renta generada por la cesión del derecho aludido y por lo tanto el hecho de subsumirla en la exención dispuesta por el art. 20 inciso p) de la ley del impuesto a las ganancias, resulta inapropiado.

Por otro lado, no puede pasarse por alto que es la propia firma recurrente quien en la publicidad que realizó para promocionar el emprendimiento como en su página web alude a la "venta de un espacio de guarda" (fs. 520/532 act. IF-2020-70468748-APN-DTD#JGM), es decir que es ella la que ofrece los espacios de guardado y no los socios; y los fondos obtenidos por los accionistas por esas ventas son depositados en una cuenta bancaria de la sociedad a los fines del emprendimiento, por lo que -tal como lo entiende el ente fiscal- dicha operación no redunda en un beneficio propio y particular para el accionista que suscribe el contrato y por lo tanto resulta ser ganancia obtenida por la sociedad.

Que de lo reseñado se evidencia que la venta de acciones por parte de los socios en realidad es la comercialización de las camas náuticas por parte de la sociedad, cediendo el derecho de uso y goce de dicho

espacio para la guarda de embarcaciones a terceros interesados, quienes mediante el precio abonado estarían en condiciones de utilizarlas para la guarda de una embarcación o como inversión.

Que, como se dijera, el ajuste se sustenta en el principio de realidad económica y al respecto nuestro más Alto Tribunal ha sostenido que en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas de los actos involucrados, o sea que los artificios usados por los contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad que encubren (Fallos: 271:359, entre otros); que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118). En ese contexto, el criterio de la realidad económica consagrado por el artículo 2 de la ley de procedimiento tributario es un principio para indagar los hechos y su relación con las figuras empleadas por las partes, consagrándose la prevalencia del sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por los sujetos intervinientes en el negocio.(sentencia de este Tribunal -Sala A-, “Mejico, Julio César, Jorge Alberto y Marcos A. Mejico”, decisorio del 11/5/1999).

A tenor lo de expuesto, corresponde admitir el criterio fiscal en tanto los ingresos obtenidos en los períodos bajo trato, por la cesión a título oneroso del derecho de uso y goce de un espacio para guarda de embarcación dentro del inmueble afectado a su explotación se encuentran gravados por el impuesto a las ganancias.

IV.- Con relación a los costos y gastos computados, los inspectores han señalado que no detectaron gastos o erogaciones omitidas de declarar como componente negativo de la ganancia, detrayendo el valor nominal ($ 1) suscripto por cada una de los accionistas fundadores, por cuanto todo lo que excede ese costo constituyen ganancias que fueron invertidas en la obra civil del emprendimiento. Argumenta así que el nuevo tenedor de la acción preferida adquirió un derecho temporario a 99 años, pagó un precio, pactó una contraprestación y la obligación de hacerse cargo de los gastos proporcionales del emprendimiento a cambio de obtener un derecho como es el uso y goce de un espacio para la guarda de una embarcación que tiene contenido económico y/o hacerse acreedor a una participación proporcional de lo obtenido por la gestión de la sociedad en caso de acceder al llamado “modelo inversor”, haciendo notar que el pago no está sujeto a cláusula de devolución, por lo que tiene el carácter de definitivo y en consecuencia no hay pasivo como contrapartida. En tal sentido, debe desestimarse el argumento esbozado por la actora de que se trata de un pasivo y que por el hecho de que sociedad tendrá una duración de 99 años la ganancia deba considerarse temporal y por ello deba devengarse a lo largo de dicho plazo.

Que en el caso, el Fisco sostiene que para considerar una renta devengada dicho concepto no debe estar sujeto al momento del pago de la misma ni al procedimiento para su cobro, sino que solamente es necesario que se haya adquirido el derecho de alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título, en tanto su perfeccionamiento no se encuentra supeditado a ninguna condición que pueda transformarla en inexistente (Dictamen DAT 42/2002).

Que, “el concepto de devengado implica que los resultados (ingresos y egresos) deben computarse cuando la operación que los origina queda perfeccionada considerando la legislación o prácticas comerciales y la ponderación fundada de los riesgos inherentes. Así resulta que una "renta" es atribuible conforme al criterio de lo devengado cuando se hayan producido los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición y en tanto se verifiquen los parámetros objetivos esenciales y no meramente formales y seguridad en la concreción del ingreso” (Conf. CNACAF, sentencia del 26 de mayo de 2009 recaída en autos “Alto Palermo SA (25030-I) c/ DGI”). De acuerdo con lo expuesto, en el caso bajo análisis

debe entenderse que la ganancia que proviene de la operatoria referida debe imputarse al período fiscal en que se configuró el hecho imponible.

Así, para determinar el impuesto el Fisco ha computado un costo y a tal fin tomó el 2% anual de amortización sobre el monto contabilizado en el item “obras en curso” por la construcción de la obra civil para la creación del espacio físico de las camas naúticas. Sobre este punto la actora expuso en su escrito de inicio que “cualquiera sea el criterio adoptado por el Fisco para imputar los ingresos, el mismo debe aplicarse a los gastos”, precisando que, como las camas o guarderías náuticas se construyen para su comercialización, “se hace necesario computar el costo de construcción”, haciendo referencia a la correlación o simetría que debe existir entre ingresos y gastos, pero no especificó cuál era el costo que debía computarse, no obstante haber tenido conocimiento de tal cálculo desde el momento en que le fue notificada la pre-vista (vide fs. 2189/2190 cpo ganancias IF-2020-70476831-APN-DTD#JGM).

Si bien ante esta instancia jurisdiccional la actora ofreció como prueba una pericia contable el único punto que se enuncia es muy amplio y excede las facultades de los peritos en tanto se pide que conforme a la ley de impuesto a las ganancias y el decreto reglamentario determinen cuáles son las ganancias gravadas, cuestión a la que ha sido llamado este Tribunal para pronunciarse y si bien resulta razonable que los citados auxiliares se expidan sobre los gastos computables, dicha tarea -en su caso- debía realizarse sobre los registros y demás documentación de respaldo, no sobre textos normativos como propuso la recurrente, lo que evidencia en realidad su desinterés en su producción

Por ello, y dado que no surgen elementos en estas actuaciones, ni en las previamente sustanciadas en la instancia administrativa, que sirvan para invalidar el método utilizado por el ente fiscal para el cómputo del costo, corresponde admitir también el criterio fiscal sobre este punto.

Por ello, y dado que no surgen elementos que sirvan para invalidar el método utilizado por el ente fiscal para el cómputo del costo, corresponde admitir también el criterio fiscal sobre este punto.

V.- Respecto de la liquidación de intereses, teniendo en cuenta su naturaleza resarcitoria y el criterio restrictivo para su exención que impera en la materia fiscal (cfr. Fallos: 323:1315); corresponde confirmar su procedencia y el cálculo efectuado en la resolución apelada.

VI.- Por todo lo expuesto, voto por 1) rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas y 2) confirmar la resolución apelada en todas sus partes toda vez que de las probanzas analizadas no surgen elementos que sirvan para invalidar el método utilizado para determinar el tributo objeto de la presente apelación y liquidar los intereses resarcitorios reclamados. Las costas se imponen a cargo de la parte vencida.

La Dra. O'Donnell dijo:

Adhiero al voto de la Dra. Gómez, salvo respecto a la imposición de las costas ya que si bien la nulidad fue opuesta por la recurrente como una excepcion de previo y especial pronunciamiento no fue tramitada como tal, por lo que resulta aplicable la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en *Fallos* 336:70. Por ende, corresponde su rechazo, sin costas.

Que del acuerdo que antecede, por mayoría, SE RESUELVE:

1) Rechazar la excepción de nulidad articulada por la actora, con costas.

2) Confirmar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

3) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional por lo decidido en el punto 1) precedente en la suma de $ 79.135 (pesos setenta y nueve mil ciento treinta y cinco) equivalente a 15,90 (quince con 90/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – para la representación procesal y en la suma de $ 197.838 (pesos ciento noventa y siete mil ochocientos treinta y ocho) equivalente a 39,74 (treinta y nueve con 74/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – por el patrocinio letrado, las que quedan a cargo de la recurrente, en conformidad con los lineamientos de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 7/21 (20/04/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

4) Regular los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, por su actuación en autos, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 791.351 (pesos setecientos noventa y un mil trescientos cincuenta y uno) equivalente a 158,97 (ciento cincuenta y ocho con 97/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria – y por el patrocinio letrado, la suma de $ 1.978.378 (pesos un millón novecientos setenta y ocho mil trescientos setenta y ocho) equivalente a 397,42 (trescientos noventa y siete con 42/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la etapa procesal y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 14, 15, 16, 19, 20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 12/21 (13/07/2021) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

5) Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.06 12:11:44 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.06 13:04:44 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.07 12:21:09 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.09.07 12:21:11 -03:00