República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-83721795-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 11 de Agosto de 2022

Referencia: SENTENCIA Expte 36.126-I “LAS PALMITAS ARGENTINAS B S.R.L. S/ Impuesto a las Ganancias”

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 Expte. 36.126-I “LAS PALMITAS ARGENTINAS B S.R.L. S/ Impuesto a las Ganancias”

El Dr. Martín dijo:

I.- Que a fs. 28/39 Luisa Elvira del Valle Argañaras, en representación de LAS PALMITAS ARGENTINAS B S.R.L. interpone recurso de apelación contra la resolución DP 26/2012 (DV RRTU) de fecha 14 de marzo de 2012 dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Tucumán de la A.F.I.P.-Dirección General Impositiva en los términos que autoriza el artículo N° 76 inciso b) de la Ley N° 11.683 o LPT (t.o. en 1998 y modif.). Allí se impugnó su declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2008, determinándose un nuevo resultado neto del ejercicio y el impuesto a ingresar con más sus intereses resarcitorios. En el citado acto administrativo se suspendió la aplicación de la sanción respectiva, atento que la conducta del contribuyente se encuentra comprendida en el artículo 1° de la Ley 24.769 y sus modificaciones.

En su presentación señala que fruto de una fiscalización realizada en el mes de marzo de 2009, se le observó un supuesto incumplimiento al **régimen de venta y reemplazo**, en base a la aplicación del tercer párrafo del artículo 67 de la Ley del Impuesto a las Ganancias o LIG (t.o en 1997 y sus modificaciones). Ello dio lugar al otorgamiento de la vista de las actuaciones –art. 17 LPT) destacando que en el acto administrativo respectivo se identificó el cargo imputado, y que el procedimiento determinativo se inició por conocimiento cierto de la materia imponible con fundamento en los artículos 1, 2, 49 inc a), 67, 80, 82, 83, 87 y 88 de la LIG (t.o. 1998 y modificaciones) y artículos 68, 69 inc. a) y 96 del decreto 1344/98 - DR- y concordantes. También señala que se le instruyó sumario al haberse considerado que su conducta encuadraba en las previsiones de los arts. 46 y 47 inc. a) y c) de la ley 11.683. Con carácter previo a la determinación de oficio, el Fisco Nacional suspendió la tramitación del sumario de acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior. Luego de efectuado el descargo correspondiente y acompañadas las pruebas, el organismo recaudador ratificó su criterio dando lugar a la resolución ahora recurrida.

En el acápite de hechos de la causa describe que el 15 de noviembre de 2007 procedió a la **venta de un inmueble** y el Fisco consideró que en base al tercer párrafo del artículo 67 LIG el **reemplazo** debía proceder dentro del año, esto es, hasta el 15 de noviembre de 2008, detallando que las inversiones para la fiscalización en ese período ascendieron a $ 728.460,35 en tanto el monto obtenido de la transferencia en el año 2007, fue equivalente a $ 2.530.816,71 (sic). En esa línea interpretativa el Fisco Nacional aplicó el procedimiento previsto en el 5to párrafo del artículo 96 del decreto reglamentario (LIG). Para ello calculó el porcentaje de reinversión, el cual fue aplicado al resultado de la venta en 2007 y así ajustó la ganancia del año 2008, considerando al porcentaje restante como reinversión no realizada a los efectos de la LIG. Lo expuesto sufrió una adaptación con motivo del descargo ya que los gastos originados en el movimiento de suelos, fue recalificado por el Fisco Nacional como un activo en lugar de un gasto.

Para sustentar su disconformidad agrega que en el caso sería de aplicación el supuesto que prevén los párrafos 2 y 3 del artículo 96 del DR (LIG) cuando el bien de reemplazo se erija mediante la construcción de un edificio sobre un terreno, en cuyo caso el año se puede extender a cuatro años más en la medida que se cumplan determinados requisitos, entre los que se destacan que el inicio de la obra se inicie dentro de aquel primer año alrededor de la operación de venta (hacia adelante o hacia atrás) y que la misma finalice dentro de los cuatro años de su inicio. Como parte de la controversia radica en discernir si dentro del proyecto ganadero que lleva adelante la recurrente se cumple el requisito de la existencia de la construcción de un edificio, ilustra su presentación haciendo una comparación entre el proyecto y el eventual alcance del art. 96 del DR.

Bajo esta caracterización, considera que la insuficiencia de inversiones advertida por el Fisco Nacional dentro del año podría completarse en los cuatro años adicionales. Al respecto cita la normativa aplicable y fundamenta su criterio interpretativo. Refiere a principios constitucionales y básicos de la tributación.

Adicionalmente cuestiona la imposición de intereses resarcitorios por inexistencia de mora culpable para el supuesto que pudiera proceder el ajuste.

Ofrece pruebas, pericial técnica e informativa. Formula reserva del caso federal y solicita que oportunamente se revoque el criterio administrativo en base a las defensas argumentadas en el escrito y en subsidio se considere la figura del error excusable.

II.- A fs. 50/57 luce la contestación del Fisco Nacional al traslado conferido, rechazando el recurso interpuesto y solicitando la confirmación de la resolución apelada, con expresa imposición de costas.

Expone en su escrito que la actividad principal declarada por LAS PALMITAS B S.R.L. es la extracción de productos forestales de bosques nativos y como actividad secundaria la cría de ganado bovino, excepto en cabañas y para la producción de leche. A su vez la actividad terciaria consiste en invernada de ganado bovino, excepto el engorde en corrales. También informa que la empresa cierra sus ejercicios fiscales en diciembre de cada año.

Señala que las actuaciones se iniciaron con una fiscalización, en el marco de las atribuciones que le confiere al Organismo Fiscal la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modificaciones), de donde surgieron diferencias en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2008, centrándose las mismas en el incumplimiento del tercer párrafo del artículo 67 de la LIG (régimen de venta y reemplazo – t.o. en 1997 y sus modificaciones), al considerar que la opción de afectar la utilidad de la enajenación al costo del nuevo bien solo procede cuando ambas operaciones de compra y venta se realicen en el transcurso de un año. Confirma que la venta del inmueble se efectuó el día 15 de noviembre de 2007, por lo que el plazo para efectuar inversiones venció el 15 de noviembre de 2008, descartando aquellas inversiones realizadas después de esta última fecha.

Contesta por separado los tres agravios planteados por la actora. En el primero de ellos entiende que de acuerdo al segundo párrafo del artículo 96 del DR (LIG) ante la venta de un inmueble afectado a la explotación como bien de uso, se entenderá que existe reemplazo a los efectos de gozar del tratamiento diferencial que contempla el artículo 67 de la ley, cuando se adquiera otro o alternativamente se compre un terreno y se incorpore en él la construcción de un edificio o aún la sola construcción efectuada sobre un terreno adquirido con anterioridad.

Continúa su argumentación reproduciendo el contenido del tercer párrafo del artículo 96 del reglamento, a fin de recordar que "La construcción de la propiedad[1] que habrá de constituir el bien de reemplazo puede ser anterior o posterior a la fecha de venta del bien reemplazado, siempre que entre esta última fecha y la de iniciación de las obras respectivas no haya transcurrido un plazo superior a un (1) año y en tanto las mismas se concluyan en un período máximo de cuatro (4) años a contar desde la iniciación".

Partiendo de la gravabilidad de la ganancia que surge de la venta del bien inmueble, la extensión del plazo de 1 a 4 años la considera improcedente para gozar del beneficio, atento que no se trataría de la construcción de un edificio sino de inversiones en una explotación ganadera. En base a ello rechaza el agravio por el que la empresa pretende sustentar que el espíritu del legislador fue fomentar la producción y el volumen de negocios. Niega a su vez la utilización de la analogía para encuadrar el caso bajo análisis.

Cita jurisprudencia administrativa y judicial, como así también principios constitucionales que rodean a la causa.

A renglón seguido rebate los argumentos utilizados por la recurrente para repeler la aplicación de intereses resarcitorios, como así también el encuadre que efectuó el juez administrativo respecto de la conducta. En este último aspecto indica que por el artículo 4° del acto apelado se decidió la suspensión de la aplicación de la sanción, al encuadrarse el comportamiento del contribuyente en el artículo 1° de la Ley 24.769 y sus modificaciones, resultando errado el agravio sobre este tópico.

Finalmente, ofrece como prueba documental los antecedentes administrativos, se opone a la producción de la prueba ofrecida por la actora, hace reserva del caso federal y solicita que oportunamente se dicte sentencia rechazando el recurso interpuesto y se confirme la resolución apelada en todas sus partes, con expresa imposición de costas.

III.- A fs. 58 se dio traslado de la oposición a la prueba. A fs. 61 se rechazó dicha oposición y se intimó al Fisco Nacional para que designara perito ingeniero. A fs. 67 se hizo lugar a la pericial técnica y a la prueba informativa. A fs. 77/81 obra la respuesta de los peritos y a fs. 86/88 el Fisco Nacional impugna este último informe. A fs. 90/128 se incorporó documentación presentada por ambos peritos. A fs. 138 y siguientes se denuncia hecho nuevo y se adjunta información contable calificada como relevante. A fs. 580 la Administración Federal de Ingresos Públicos contesta la probanza informativa ofrecida y a fs. 588 se da por cerrado el período de instrucción.

IV.- Mediante PV-2022-25156136-APN-VOCXII#TFN se elevan las actuaciones a la Sala. A través del IF-2022-28501137-APN-VOCXII#TFN se ponen los autos para alegar, encontrándose los respectivos alegatos presentados por el Fisco Nacional incorporados por IF-2022-38271002-APN-SGAI#TFN. Se deja constancia en IF-2022-79378022-APN-VOCXII#TFN que los autos se encuentran en condiciones para el dictado de sentencia.

V.- Que, con los elementos disponibles en las actuaciones, incluidas las probanzas producidas y los antecedentes administrativos que respaldan la labor del Fisco Nacional, corresponde decidir si la resolución determinativa se ajusta a los hechos y al derecho aplicable.

Que no se cuestiona la operación de venta del inmueble, como tampoco su afectación previa como bien de uso ni

el precio de la transacción. También se coincide con el resultado impositivo que surge de la fiscalización.

Que en consecuencia la litis se encuentra trabada en derredor de si las inversiones efectuadas por LAS PALMITAS B S.R.L. cumplen o no con uno de los requisitos que prevé el artículo 67 LIG (t.o. 1997 y modificaciones) y su reglamentación. A tal fin cabe recordar que el régimen prevé, entre otros supuestos, que cuando se venda un inmueble que cumpla con todas las exigencias legales, el contribuyente cuenta con una opción frente al pago del impuesto en ese período fiscal que se devengue la operación. Y esa alternativa se constituye con la afectación de la utilidad al costo del nuevo bien de reemplazo (bien/es mueble/s o inmueble/s.

A fines ilustrativos, esto último implica a título de ejemplo que el costo del bien que se adquiere, *siempre que cumpla todas las demás exigencias legales para que opere el beneficio*, se verá disminuido en la porción de utilidad equivalente al porcentaje de reinversión (ej. Si la venta es por $ 100 en 2007, la utilidad es de $ 20 y el costo del nuevo bien en 2007 $ 100, el contribuyente podrá no pagar los $ 20 en el ejercicio 2007, pero el costo de su nuevo bien pasará a ser de $ 80 (aislando la parte del terreno que no sufrirá en principio amortizaciones, la utilidad original de $ 20 se distribuirá a lo largo de la vida útil del bien –construcción- o los años que correspondiere si se tratara de la compra de bienes muebles[2].

En definitiva, se trata de una suerte de diferimiento del impuesto a ingresar, ya que con un beneficio financiero intermedio, el impuesto de $ 20 se terminará abonando a través de una menor amortización, atento que no se calculará sobre los $ 100 originales sino sobre los $ 80 (nuevamente previa separación de la parte asignada al terreno). En cambio, si la reinversión de los $ 100 obtenidos de la venta se efectúa parcialmente y solo se reinvierten $ 50, el resultado será que el contribuyente tendrá que pagar $ 10 en lugar de $ 20 en 2008 -reinvirtió 50% del precio de la enajenación- y los otros $ 10 los afectará al costo del nuevo bien ($100-$10=$90).

A este esquema hay que agregarle un tema no menor para lo que deviene en nuestro análisis. El plazo para la adquisición **deberá** hacerse dentro del año de la venta, admitiéndose además que la compra pudo haberse realizado con anterioridad a la enajenación, pero siempre dentro del mismo plazo.

Este criterio general fue interpretado y si se quiere, según la opinión que se recoja, levemente ampliado a favor del contribuyente, por el Poder Ejecutivo a través del Decreto 1344/98, reglamentario de la LIG, pero pacíficamente aplicado desde su dictado.

En el artículo 96 DR, segundo párrafo, de esta última norma, al definir reemplazo se prevé que la reinversión pueda realizarse a través de la “adquisición de otro”, como “la de un terreno y ulterior construcción en él de un edificio” o aún “la sola construcción efectuada sobre terreno adquirido con anterioridad”. Hasta aquí suena razonable la interpretación que se le otorga a la figura de reemplazo, pero se introduce en el tercer párrafo un plazo que, si bien no se encuentra contenido en la LIG, parece guardar coherencia con el supuesto reglamentado. En su tercer párrafo contempla una extensión del plazo para “reinvertir” fijando el plazo de 1 año desde la enajenación para iniciar la construcción pero otorgándole 4 años más para finalizarla. Se introdujo una norma expansiva, no advirtiéndose ningún tipo de restricción, más que las propias vinculadas con el control del régimen, tanto para la “adquisición de otro” como para “la construcción de edificio”.

Y aunque luzca a reiteración, el núcleo de la controversia está centrada aquí. La utilidad que obtuvo LAS PALMITAS B S.R.L. por la enajenación del inmueble -15-11-2007- y el ejercicio de la opción debe encuadrarse bajo el criterio general de que el reemplazo debió realizarse dentro del año, esto es 15-11-2008 –criterio restrictivo utilizado por AFIP? o por el contrario si se está frente a la figura de construcción de un edificio, antes de esta última fecha debió haber iniciado las obras y finalizarlas antes de cumplirse los 4 años de su inicio, esto es

2012, sin hacer precisión sobre el día y la fecha porque ella estará vinculada al momento de inicio de las obras.

Con este marco cabe analizar la documentación y argumentación de las partes, que permitan dar luz sobre cada uno de los hechos producidos, analizando cada una de las inversiones realizadas antes del 15 de noviembre de 2008 y con posterioridad.

Sin entrar a considerar las etapas previas a la determinación, en la que AFIP modificó parte de su encuadre respecto de uno de los conceptos que la empresa contabilizó como inversión y que el Fisco Nacional en la vista que contempla la Ley 11.683 lo consideró como gasto, criterio que modificó al momento del dictado del acto administrativo, corresponde analizar cada uno de los conceptos que integrarían la reinversión requerida. A tal fin de uno de los anexos a la determinación de oficio (fs 25) surgen los siguientes “bienes de uso de reemplazo”.

Construcción de galpones

Aguadas

Mangas y corrales

Alambrados

Máquinas

Rodados

Movimiento de suelo

Todas esas inversiones admitidas por el Fisco, como realizadas dentro del año de la enajenación equivalen a un total de $ 1.175.258,35, recordando que el precio de venta del inmueble ascendió a $ 3.271.750, lo que representaría un 36% de reinversión. Si se agotara el análisis allí como hizo el Fisco Nacional, el otro 64% es un incumplimiento de inversión dentro de ese año.

Sin embargo, la empresa trata de demostrar que esas inversiones implican el inicio de la construcción, con lo cual se habilitarían cuatro años más para completar con las inversiones correspondientes a ese 64%.

En definitiva, la decisión queda reducida a si las inversiones que el propio fisco reconoce, incluyen conceptos que puedan ameritar el inicio de una “construcción de edificio”, resaltando que el Fisco Nacional considera que aquellas inversiones realizadas después de cumplido el año –plazo general entre la operación de venta y de compra o viceversa- no pueden recibir esa calificación de obra sino que se trataría de meras inversiones en un proyecto ganadero.

La distinta composición de esa reinversión es la que genera la disputa. El organismo fiscal entiende que solo se reinvirtió en el plazo de un año el 36% ($1.175.258/ $3.271.750) de lo que correspondía, cuando al mismo tiempo el recurrente sin cuestionar ese 36% considera que tiene un plazo máximo de 4 años desde el inicio de la obra para reinvertir el resto. En cambio, el Fisco Nacional dice que ese tiempo ya se agotó en noviembre de 2008.

Claramente no hay dudas que los rodados adquiridos califican como bien mueble amortizable, al igual que las maquinarias, si bien son bienes susceptibles de la reinversión, pero con un plazo máximo para reinvertir de un año (en el caso particular la venta del inmueble se produjo el 15/11/2007 por lo tanto rodados y maquinarias fueron comprados en término) $ 108.000 rodados y $ 25.675,75 maquinarias.

Ahora bien, respecto de los otros 5 items de reinversión (galpones, alambrados, aguadas, mangas de corrales, y movimientos de suelo), el fisco admite su calidad de reinversión pero no bajo la figura de "construcción de edificio" sino como bienes de uso en general. Entonces los computa a los efectos verificar la reinversión dentro del año, pero con ello cierra definitivamente el plazo adicional de 4 años más.

Cabe analizar que la legislación contempla tres posibilidades según se venda muebles o inmuebles en los que rige el plazo de un año y el reglamento bajo un criterio interpretativo laxo permite que formen parte del régimen de venta y reemplazo no solo la adquisición de otro inmueble sino también la construcción de un edificio sobre un terreno (adquirido en cualquier momento y dependiendo de la antigüedad podrá computarse para el cálculo de la "reinversión").

Entonces qué exige en términos de plazos la ley, pero en especial su reglamento, para este último supuesto. Mientras con carácter general se requiere que las operaciones de venta del inmueble y la reinversión estén efectuadas dentro del año, en este supuesto que incorpora el DR exige que la construcción del edificio se inicie dentro del año de la venta y además que finalice dentro de los cuatro años de su comienzo.

Como se puede apreciar esta norma crea dos ventanas de incertidumbre, la primera cuando se vendió el inmueble (11/2007) ya que en la declaración jurada que corresponde a diciembre de 2007 (cierre del ejercicio) el recurrente podía no incluir el resultado de la venta a la espera, que en término de un año se adquiera un nuevo inmueble o muebles o el inicio de la construcción del edificio. Y la segunda ventana se generaría si llegado el mes noviembre 2008 se inició la construcción del edificio, porque con ese solo elemento el contribuyente podía optar por la reinversión durante ese plazo adicional de 4 años. Límite máximo hasta noviembre 2012 si se hubiera iniciado en noviembre de 2008.

Aquí es orientador y determinante el cuarto párrafo del artículo 96 DR, ya que prevé que ante el incumplimiento de compra, de inicio de la construcción o de finalización de esta última, el contribuyente debe imputar la utilidad generada en la venta en noviembre de 2007[3] al ejercicio en que se produzca el vencimiento del plazo correspondiente (1 año –inicio- o 4-finalización). El legislador le otorga estabilidad a las declaraciones juradas ya presentadas y a pesar de que la ganancia correspondía originalmente al año 2007, ordena incorporarla en caso de incumplimiento en 2008 o 2012, según fuera el caso. Y no es un tema menor esta pauta pues, estando posicionados en el año 2008, si se diera inicio a la construcción antes de noviembre 2008, queda una ventana de espera de 4 años donde el FN, solo podrá esperar el transcurso de ese plazo para chequear 1) si se efectuaron las obras, 2) si finalizó la construcción y 3) si se invirtieron los montos que le correspondía reinvertir. Mientras tanto nada puede ser imputable al contribuyente. Inclusive ni una verificación o control posterior al estilo de la pericial técnica que obra en las actuaciones podría conmover la declaración jurada de 2008, por supuesto siempre que se haya dado inicio a la construcción, no fijando el legislador ningún monto mínimo de inversión para que se configure el inicio. Ello lleva a que un incumplimiento en el momento de la finalización solo puede provocar un ajuste en el año 2012.

Por lo tanto situados en el año 2008, lo único que queda por analizar es si excluidos los bienes muebles amortizables o aquellos que por su naturaleza no tengan el carácter de inmuebles por accesión (que mantengan individualidad dentro del inmueble, o que no modifiquen su esencia si se los desplazara, pudiendo enajenarlos por separado) corresponde analizar si aquellos rubros tales como galpones y especialmente movimiento de suelo, pueden dar lugar a considerar que se ha dado inicio a la "construcción de un edificio" tal como lo previó el Poder Ejecutivo a través del Decreto 1344/98 en su segundo párrafo.

En la normativa no hay una definición única y precisa sobre términos como construcción, edificio, obra,

propiedad, todos vocablos utilizados en los párrafos 2° y 3° del artículo 96 DR, pero sí existe infinidad de supuestos posibles que pueden presentarse. Lo que sí adelanto es que no puede prosperar el único argumento que plantea el Fisco Nacional en cuanto a que las inversiones (7 rubros) realizados en 2008 se vinculan con un proyecto ganadero y por ello no hay edificación, porque perfectamente puede haber edificación dentro de un proyecto ganadero. Ese planteo se daría de bruces con otros casos como los que se ejemplifican y que permiten acercar y trazar algunas líneas orientativas sobre el tema. (Ej el régimen de venta y reemplazo está consagrado principalmente para sujetos de la tercera categoría [4], y cualquiera de ellos lleva adelante una actividad comercial, industrial, financiera, de servicios, minera, inclusive la ganadera, o cualquier otra actividad abarcada por la tercera categoría de ganancias (LIG). Por lo tanto, no existiría ninguna razón para excluir a alguna de ellas.

Lo que sí es necesario e imprescindible el criterio fiscal de verificar la existencia de inversiones ligadas a la construcción de un edificio como el inicio de la obra, pero en cualquiera de las actividades podría emerger una oficina, un taller, una fábrica, un local comercial o de servicios, una cochera, un depósito, una nave industrial, un almacén, un galpón, un casco de estancia y muchos otros más y cualquiera podría formar parte del proyecto (precario o no).

El segundo párrafo del artículo 96 prevé que el bien de reemplazo de un inmueble pueda ser la “adquisición de otro”, sin condición alguna, con la única excepción que se destine a bien de uso. Al sólo efecto de extremar el análisis, podría tratarse perfectamente de un terreno que se destina al estacionamiento de rodados de la empresa o un campo destinado a un proyecto ganadero, sin importar cómo está conformado el inmueble a nivel edilicio. Y el siguiente supuesto “construcción en el inmueble de edificio”, está escrito por el mismo redactor y en el mismo momento, por ello no comparto que haya existido ningún criterio restrictivo, sino por el contrario la extensión a cuatro años manifiestan la idea de un tratamiento amplio pero lógicamente apuntando a construcciones que requieran un mayor plazo de realización y de hecho tampoco todas requieren de ese tiempo máximo. A mi entender el legislador eligió un plazo acorde con inversiones que se integrarán funcionalmente el inmueble.

¿Ahora bien, en el caso bajo análisis el movimiento de suelos (tareas de preparación para incorporar o desarrollar actividades futuras que requieran de una obra, inclusive considerada como obra en sí misma) o la construcción de galpones, aguadas, corrales, mangas, alambrados, etc pueden implicar el inicio de una obra edilicia que dispare la prórroga de cuatro años?

El propio fisco hizo un flaco favor en beneficio del recurrente. Admite las inversiones y le posibilita en el año 2008 su amortización en un 2% (cuota asociada a inmuebles[5]), reconociendo en el primer caso –movimiento de suelos- que se los considera inmuebles (inversiones realizadas sobre el terreno) y en todos los demás casos también admite una amortización del 2%, reconociendo su incorporación estable y permanente al terreno adquirido.

Inclusive con relación al movimiento de suelos, base de cualquier construcción o actividad posterior, se lo autorizó como amortizable y para ello tuvo que haberse reconocido la habilitación de la obra, caso contrario existiría una contradicción en el accionar. Y aunque pudiera corresponder una determinada apropiación, parte de las obras futuras estarán ligadas al movimiento de suelos (ya que sin ellos nada de lo invertido o construido podría realizarse).

Son variados los tipos de “edificio” y su definición. Para la RAE, es una construcción fija hecha de materiales resistentes, para habitación humana o para otros usos. Habiendo investigado el tema, surge que las edificaciones pueden tener variadas composiciones, de hormigón, acero, madera, estructura metálica, fibrocemento, inclusive de adobe. Está más que claro que cada edificación estará adecuada al proyecto económico que se lleva adelante y

el lugar donde se encuentre situado. Como ya adelanté no puede pretenderse llamar edificios solo a aquellos que inequívocamente están construidos bajo el régimen de propiedad horizontal, ya que la diversidad de usos puede llegar a implicar que un edificio destinado a producir bienes, tenga solo un acondicionamiento básico como son las paredes y el techo, donde luego se incorporarán todos los bienes muebles que requiera la actividad, o inclusive ninguno.

En el presente caso se han incorporado fotografías de viviendas para el personal más una vivienda en construcción. Si bien en ellas no existe una data concreta del momento de construcción, lo que sí está claro que aun cuando fueren posteriores al 15 de noviembre de 2008, las mismas requirieron un movimiento de suelos (caminos) que benefician a las construcciones señaladas, inclusive a los galpones admitidos por la AFIP o los comederos para engorde a corral, bombas. Se observa que se trata de construcciones adheridas al suelo en cuya composición se destaca el hormigón (aguadas). Como también las obras de infraestructura como la eléctrica, sanitaria y telefónica formarían parte del inmueble. En síntesis, considero que toda construcción que se convierta en inmueble por accesión tiene las características de obra, tal como lo admitió el fisco al permitir la amortización de dichos conceptos en el año 2008. A mi entender resulta suficiente el movimiento de suelos para considerar el inicio de la construcción de todos aquellos bienes que tengan la característica de estar adherido al inmueble con carácter permanente.

El resto de las inversiones que deberían analizarse para verificar el cumplimiento al momento de la finalización y aun así si los montos invertidos se ajustan a lo señalado en el punto anterior (alambrados, corrales, mangas y aguadas deberá verificarse oportunamente si se tratan como inmuebles por accesión), llegan a cubrir el monto que se debía reinvertir. Caso contrario el incumplimiento será imputable al año 2012 pero nunca al 2008, aun cuando verificaciones fiscales entre 2008 y 2012 pudieran señalar lo contrario. Ello estaría en línea con lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 96 del reglamento (LIG).

Habiéndose demostrado la existencia de inicio de construcción, considero que no corresponde imputar ningún ajuste al período fiscal 2008, por lo que debe revocarse la resolución en todas sus partes, con costas, quedando abstractos los demás agravios.

Las Dras. Gómez y O’Donnell dijeron:

Que adhieren a la solución propiciada por el Vocal Instructor.

Que del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1°) Revocar la resolución en todas sus partes, con costas

2°) Regular los honorarios de la Dra. Luisa Elvira del Valle Argañaras, por su actuación en autos en el carácter de patrocinante letrado de la recurrente en la suma de $ 31.571 (Pesos treinta y un mil quinientos setenta y uno), los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines, el monto del litigio, la primera etapa procesal cumplida y la tarea desarrollada por la misma, siendo aplicable al efecto lo dispuesto por ley N° 21.839, modificada por la ley N° 24432).

3°) Regular los honorarios de la Dra. Luisa Elvira del Valle Argañaras, por su actuación en autos en el carácter de patrocinante letrado de la recurrente en la suma de $ 244.730 (Pesos doscientos cuarenta y cuatro mil setecientos treinta) equivalente a 27,19 (veintisiete con 19/100) UMA – Unidad de Medida Arancelaria-, los que quedan a cargo del Fisco Nacional teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en la segunda y tercera etapa procesal cumplida y el resultado obtenido, conforme lo dispuesto por los artículos 15, 16,

20, 21, 29 y 51 de la Ley N° 27.423, la Acordada N° 12/2022 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto 1077/2017.

4°) Se deja constancia que las sumas reguladas en los puntos precedentes no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.11 13:06:21 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.11 15:13:50 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.11 15:37:38 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.11 15:37:39 -03:00