República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2022-86261906-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 18 de Agosto de 2022

Referencia: Sentencia expte. N° 34.896-I y acum. ICF S.A.

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "A" Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal titular de la 3° Nominación), Laura Amalia Guzmán (Vocal titular de la 2° Nominación) y Edith Viviana Gómez (Vocal subrogante de la 1° Nominación) a efectos de resolver la causa N° **34.896-I** y su Ac. **34.897-I**) caratulada "**ICF S.A. s/ RECURSOS DE APELACIÓN**"

El Dr. Marchevsky dijo:

I.- Que a fs. 10/20 la actora manifiesta que viene a interponer recurso de apelación, en los términos del artículo 76 inciso b) de la ley N° 11.683, contra la Resolución N° 96/2011 (DV RRLP) de fecha 28/04/2011, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional La Plata de la A.F.I.P. - DGI, mediante la cual se determinó de oficio con carácter parcial por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación impositiva de la actora frente al Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2008.

Expresa que basa su defensa en rebatir el criterio fiscal en materia de IVA dado que ello funcionaría como elemento para repeler el de ganancias. En ese sentido, se agravia de la impugnación del cómputo del crédito fiscal y la deducción como gasto que surgen de la adquisición de dos automóviles, además de la deducción como gasto de un tercer vehículo, todos entregados nuevos y sin uso a la Dirección Nacional de Vialidad (DNV) en cumplimiento de las Especificaciones Técnicas del Pliego de Bases y Condiciones de la Licitación por la Obra Malla Nº 505 -obra de recuperación y mantenimiento-, que oportunamente le fuera adjudicada.

Es de la opinión que a la transferencia de los tres vehículos debe aplicarse el principio de deducibilidad del gasto por su afectación a la generación de ganancias gravadas.

Entiende que la postura del fisco peca de un excesivo rigorismo formal e insta a recurrir al principio de realidad económica.

Ofrece prueba informativa y pericial contable, y solicita se revoque la resolución apelada, con costas. Hace reserva de caso federal.

II.- Que a fs. 95/110 interpone recurso de apelación contra la Resolución N° 97/2011 (DV RRLP), de

fecha 18/04/2011, en la cual se determina de oficio con carácter parcial por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación impositiva de ICF S.A. frente a al Impuesto al Valor Agregado, períodos fiscales 03/2008 a 08/2008, estableciendo el débito y el crédito fiscal, los saldos de las declaraciones juradas del impuesto, y practicando una compensación de oficio de los saldos a favor del contribuyente contra los saldos a favor del Fisco. Se liquidan intereses resarcitorios y se aplica una multa en los términos del art. 45 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Manifiesta que ha decidido consentir el ajuste efectuado por el Fisco en lo que se vincula con el IVA de los períodos fiscales 03 a 08/2008, al sólo efecto de beneficiarse con la reducción de la sanción de multa, de conformidad con lo establecido por el art. 49 de la ley Nº 11.683. Bajo esa premisa, discute en autos la improcedencia conceptual del ajuste que fundamenta la sanción.

Se agravia del diferimiento en el cómputo del débito fiscal correspondiente al anticipo de precio que recibiera en el marco de la antes mencionada obra.

Sostiene procedente la aplicación de correcciones simétricas y aduce inexistencia de perjuicio fiscal.

Entiende que el caso encuadraría en la figura de error excusable.

Por último, ofrece pruebas y solicita se revoquen las resoluciones apeladas, con costas. Hace reserva de caso federal.

III.- Que a fs. 30/36vta. y fs. 116/123, el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos que oportunamente le fueran conferidos, reiterando algunos argumentos vertidos en la resolución apelada y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita el rechazo de los recursos incoados por la actora y se confirme las resoluciones apeladas, con costas. Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa, se opone a la prueba ofrecida por la actora y hace reserva de Caso Federal.

IV.- Que a fs. 138/138vta. este Tribunal resuelve acumular al expediente Nº 34.896-I el que lleva el Nº 34.897-I. A fs. 42 se resuelve abrir la causa a prueba. A fs. 153 se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la Sala “A”. A fs. 163/164 vta. y fs. 166/168 vta. obran los alegatos de la actora y del fisco Nacional, respectivamente y finalmente se llaman a sentencia mediante IF-2022-82632949-APN-VOCIII#TFN.

V.- Que corresponde a continuación resolver si las resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Conforme surge de las constancias de autos y de los antecedentes administrativos acompañados el organismo recaudador, en el ejercicio de las facultades que le son propias, dio inicio a un procedimiento de fiscalización a la actora, mediante Orden de Intervención N° 464.463 referida, en lo que aquí interesa, a los Impuestos a las Ganancias por los períodos fiscales 2007 y 2008 y al Valor Agregado por los períodos 07/2007 a 03/2009. Se constató que el contribuyente ICF S.A. (CUIT 30-51839093-3), tiene declarada como Actividad Principal “Obras de Ingeniería Civil n.c.p. (CIIU 452900)”, cerrando sus ejercicios comerciales el 30 de junio de cada año.

Según consta en el Informe de Inspección agregado a fs. 84/93 (cpo. IVA de Antecedentes) y en la resolución Nº 97/2011 (DV RRLP) atacada de fs. 87/94, en el procedimiento de fiscalización se comprobó: 1) la adquisición de 3 vehículos que no se encontraban dados de alta como bienes de uso sino que se computaron como gastos en la respectiva declaración jurada del Impuesto a las Ganancias y, en el IVA, se declara en exceso el

crédito fiscal en dos de ellos, por no respetar el límite establecido en la ley; y 2) que la firma procedió a certificar un avance de obra emitiendo la factura con fecha anterior a la fecha que fue facturado el anticipo financiero, pero descontando el porcentaje correspondiente a dicho anticipo, siendo el débito fiscal del total del adelanto financiero declarado meses después, al momento del cobro.

En base a lo antes expuesto y habiendo provocado tales hechos un diferimiento en el ingreso de la obligación tributaria del IVA, la fiscalización actuante practicó las liquidaciones pertinentes, elaborando acta determinativa de deuda a favor de la AFIP y confeccionando las declaraciones juradas rectificativas proyectadas por los períodos fiscales 03/2008 a 06/2008 y 08/2008, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 5 inciso c) y 12 de la ley de IVA, art. 51 de su decreto reglamentario y art. 81 penúltimo párrafo de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones).

Dichas actuaciones fueron debidamente notificadas (fs. 65 del cpo. Antecedentes IVA); y vencido el plazo, al no ser conformadas por el contribuyente, el órgano recaudador procedió a sustanciar el procedimiento reglado por los art. 17, 70 y 71 de la ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), concediéndose el 06/10/2010 Vista a la actora de las actuaciones administrativas y del cargo formulado (fs. 99/107), notificada el día 12/10/2010, según lo dispuesto por el inciso b) del art 100 de la ley de procedimiento tributario. Asimismo se instruyó el correspondiente sumario, encuadrando "prima facie" su conducta fiscal en el art. 45 de la ley de procedimiento tributario. A fs. 84/93 se agrega informe de inspección de la AFIP. A fs. 108/111 la quejosa contesta el descargo con fecha 3/11/2010. A fs.112/118 se agrega el dictamen jurídico y a fs. 125/131 se dicta la resolución apelada en autos.

Ello así, mediante la resolución Nº 97/2011 (DV RRLP) se determina de oficio con carácter parcial por conocimiento cierto de la materia imponible la obligación impositiva de ICF S.A. frente al IVA, por los períodos fiscales 03/2008 a 08/2008 estableciendo el débito, el crédito fiscal y los saldos de declaración jurada. Asimismo se practica la compensación de oficio de los saldos a favor del contribuyente contra los saldos a favor del fisco, que arroja un saldo a favor de la AFIP para el período fiscal 06/2008 de $ 14.335,54. Se determinan intereses resarcitorios.

Con respecto al Impuesto a las Ganancias, mediante Resolución Nº 96/2011 (DV RRLP) agregada a fs. 7/9 se determina de oficio con carácter parcial por conocimiento cierto de la materia imponible, la obligación impositiva de ICF S.A. frente al impuesto, para el período fiscal 2008, estableciendo el saldo de la declaración jurada a favor del contribuyente en $ 2.406.595,01.

VI.- Que corresponde tratar el agravio de la actora referido al ajuste practicado por el fisco a la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2008, y fundamento de la resolución Nº 96/2011 (DV RRLP) atacada en autos.

En la fiscalización se impugna la deducción como gasto que surge de la adquisición de los automóviles FORD FOCUS dominios FZN 525 y GZM 526 y de la camioneta NISSAN FRONTIER dominio HCR 755, todos 0Km, entregados nuevos y sin uso a la Dirección Nacional de Vialidad (DNV), en el marco de las condiciones impuestas en el Pliego de Bases y Condiciones de la Licitación por la Obra Malla Nº 505 -de recuperación y mantenimiento- que oportunamente le fuera adjudicada, llevando al cuadro de resultados el valor neto de la compra de dichos rodados como gasto del período fiscal 2008.

Fundamenta el fisco tal ajuste en que "*los bienes en cuestión -automotores- encuadran perfectamente en la definición que la doctrina realiza de los bienes de uso…: son aquellos bienes tangibles,*

susceptibles de ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual". Asimismo explica que -a la fecha de cierre del ejercicio 2008-, "*de la consulta a la base de datos del Organismo surge que la titularidad de dichos rodados corresponde en un 100% a la rubrada*".

Al respecto, sostiene la actora que la hipótesis que sustenta el argumento del ajuste es falsa, por cuanto parte de considerar que los automóviles son usados por ICF S.A. en el ejercicio de su actividad principal, lo que los inviste de la condición de bienes de uso. Indica que no fue ese el caso dado que los vehículos se compraron para ser usados en forma exclusiva por la DNV en tareas de supervisión a la obra adjudicada y, por ello, se entregaron nuevos y sin uso dentro del plazo previsto en el contrato, el cual a su vez especifica el momento en que debe producirse el transferencia de la propiedad de los mismos de ICF S.A. a la DNV: al finalizar el contrato de obra.

Por ello considera que la provisión de las unidades en cuestión representa para ella un gasto deducible, ya que implica una obligación cierta de entregar definitivamente la titularidad de las mismas, situación que sobrevendrá de manera inevitable. Resalta que no se trata de una expectativa ni de una obligación sujeta a condición, sino que la entrega de tales bienes tiene una fecha cierta de realización. Por tanto entiende que a la transferencia de los tres vehículos debe aplicarse el principio de deducibilidad del gasto por su afectación a la generación de ganancias gravadas.

De lo expuesto surge que lo que este Tribunal está llamado a resolver se refiere a si la titularidad de un vehículo adquirido y entregado a nuevo a un contratista de una obra civil, para ser utilizado por éste en tareas de supervisión de la misma, como parte de una obligación emanada de un contrato de obra y con el compromiso de transferir su propiedad al finalizar dicha obra, es condición suficiente para su activación como bien de uso, aun cuando no haya sido utilizado ni fuera nunca a ser utilizado por el adquirente en el ejercicio de la actividad gravada. O, por el contrario, puede ser considerado como un gasto inherente al contrato de obra y, como tal, tratado en la liquidación del impuesto.

Planteado lo anterior, resulta pertinente referirse a la normativa aplicable a los gastos.

Con relación al tratamiento que la ley del Impuesto a las Ganancias otorga a los gastos, el art. 17 dispone que para establecer la ganancia neta se restará de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, para mantener y conservar la fuente que las produce, siempre y cuando su deducción sea admitida por el texto legal, y en la forma en que ésta lo disponga.

Por su parte, el art. 80 establece que los gastos cuya deducción se autoriza -con las restricciones expresamente contenidas- son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto. Y, específicamente, la ley del tributo detalla en forma expresa en su artículo 88 una serie de gastos cuya deducción no será permitida, cualquiera sea la categoría de que se trate.

En consecuencia, en principio todo gasto que se haya realizado con el propósito de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88, podrá deducirse como gasto, siempre que pueda demostrarse su vinculación con el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto.

Con relación al artículo 88, en la parte que acá interesa, receptó modificación introducida por la ley N°24.475, la que incorporó como inciso 1) "*Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 82 cuando se trate de automóviles, el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing) y los gastos de cualquier naturaleza originados por dichos bienes (reparación, mantenimiento, patente,*

seguro, combustible, etc.).

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares)".

Como mencioné en el caso TFN "Bus Televisión SA s/apelación", sentencia del 10/8/2018, "*el mensaje del Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación, que acompañó el proyecto de ley elevado al mismo, respecto del Impuesto a las Ganancias decía '...se entiende que los gastos en automóviles en los casos en que el proyecto imposibilita su deducción, no forman parte de las variables a considerar para la determinación de la renta neta, puesto que constituyen en realidad, conforme a la experiencia de aplicación del tributo, gastos particulares o disposición de rentas'*." En este contexto surge prístino que la adquisición de los vehículos de autos no responde a gastos particulares ni a disposición de rentas, por lo que debe descartarse la posibilidad de no admisibilidad de la deducción del gasto.

Respecto de propósito del gasto, se ha expedido la Alzada sosteniendo que *"del juego armónico de todas estas disposiciones legales y de las reglamentarias dictadas en su consecuencia, surge que el criterio que cabe seguir en este aspecto es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos por el artículo 88, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesariedad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente"* (CNCAF "*Trucco, Pedro Agustín [TF 27952-I] c/DGI", Sala IV, sentencia del 18/06/2013).*

Llegado a este punto, cabe recordar que la actividad desarrollada por la firma ICF S.A. consiste en obras de ingeniería civil. En el caso de autos, se trata de la obra Sistema C.RE.MA Malla 505 adjudicada por licitación, consistente en la recuperación y mantenimiento vial de la Ruta Nacional Nº 81, tramo Empalme Ruta Nacional Nº 11 - Empalme Ruta Nacional Nº 95, provincia de Formosa.

De las actuaciones administrativas se advierte que los funcionarios actuantes observaron el cómputo como gasto deducible referido a la compra de tres vehículos (todos 0km), según surge de las facturas emitidas a nombre de la actora, operaciones confirmadas por la empresa automotriz (fs. 56 y 75); se trata de la adquisición de dos unidades de automóviles (Facturas Nº 4145 y 4146 de fecha 06/03/2008, fs. 24/25) y un utilitario (Factura Nº 1512 de fecha 09/04/2008, fs. 26).

Informa la actora que tales vehículos fueron entregados a la DNV el día 02/05/2008 sin uso, según Actas de Entregas de fs. 46 y 47, confirmadas por dicho Organismo a fs. 63/71. Esto, en cumplimiento de las obligaciones asumidas en el contrato de obra, objeto de la licitación y suscripto por las partes. Al respecto, puede leerse en las cláusulas 2.1 y 2.2 (fs. 25 del cuerpo de IG) del contrato:

"*2.1 DESCRIPCIÓN*

El Contratista deberá suministrar para la movilidad de la Supervisión, a partir de los QUINCE (15) días corridos posteriores a la firma del Contrato y hasta NOVENTA (90) días corridos posteriores al vencimiento del plazo contractual o su ampliación si la hubiere, las siguientes unidades vehiculares:

Tres (3) unidades automotores cero kilómetro del año de la licitación,…. Una de ellas tipo utilitario… Las

movilidades serán para uso exclusivo del Ingeniero y personal de Supervisión.…

Las unidades deberán ser mantenidas en condiciones de funcionamiento durante todo el plazo estipulado en el primer párrafo, estando a cargo del Contratista los gastos de patente y seguros obligatorios y con cobertura a personas y bienes transportados, impuestos y todo otro gasto que el uso de las movilidades demande, tales como combustibles, reparaciones y repuestos, etc. Se deja establecido que, ***una vez terminado el plazo estipulado en el primer párrafo, las movilidades provistas pasarán al patrimonio de la DIRECCIÓN NACIONAL DE VIALIDAD****…*

Transcurridos QUINCE (15) días corridos desde el momento en que el Contratista debía proceder al suministro de las movilidades, sin que esto fuera cumplimentado total o parcialmente de acuerdo a lo especificado, independientemente de lo previsto en MULTA POR INCUMPLIMIENTO, la Supervisión alquilará las movilidades no suministradas, descontándose las sumas correspondientes mediante la ejecución de la parte proporcional de la Garantía.

2.2. MULTA POR INCUMPLIMIENTO

La falta de cumplimiento de estas disposiciones, aunque sea en forma parcial, hará pasible al Contratista de la aplicación de una multa no reintegrable,..." (el resaltado me pertenece).

He de anticiparme en afirmar que le asiste razón al contribuyente en cuanto a que las adquisiciones de los vehículos no representan ni un bien ni un activo de la firma actora en los términos de la ley del impuesto.

En primer lugar no es posible pasar por alto que de la documentación obrante en la causa, no se encuentra controvertido que: (i) la actividad desarrollada por la actora sea la ejecución de obras civiles, (ii) por su ejercicio empresarial participó de un proceso de licitación por la cual resultó adjudicataria para la realización de una obra de recuperación y mantenimiento vial, (iii) del contrato celebrado con la DNV en el marco de la mencionada obra el responsable asume, entre sus obligaciones, la entrega de tres vehículos, (iv) los gastos de esa adquisición fueron soportados por la actora, (v) las adquisiciones se encuentran facturadas a nombre del contribuyente, (vi) los vehículos fueron entregados 0km sin uso a la DNV para tareas de supervisión general de la obra y (vii) existe el mandato de transferir la propiedad de los rodados al Organismo Estatal, una vez ocurrido el vencimiento del plazo contractual -art. 14 pto. 2. de la Especificaciones Técnicas del pliego- (fs. 44/45).

Sin perjuicio de las particularidades sobre el trámite administrativo de la causa relatadas en los párrafos precedentes, resulta indudable que la compra de los tres vehículos se efectúa en el marco de una obra civil, actividad principal declarada y ejercida por la actora, en cumplimiento de un contrato; cumplimiento al que se encuentra obligada y cuya inobservancia le acarreará consecuencias en la renta que recibirá por tal acuerdo. Esto es, se evidencia una clara relación de causalidad entre la adquisición y entrega a la DNV de los rodados y el monto total de renta que ICF S.A. recibirá por el contrato de obra objeto de análisis -no sólo por la penalidad que provocará su incumplimiento sino debido a la ejecución de la parte proporcional de la garantía que generará una reducción de la renta total a percibir; renta por la que tributa en el IG y contra la cual la actora pretende computar el gasto. Y esta relación compra de vehículo-renta por la obra ha quedado acabadamente demostrada en autos.

En resumen, podemos decir que la compra de los vehículos consistió en erogaciones efectuadas por el contribuyente para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas por el impuesto.

También tiene dicho la Alzada que "*el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones ya que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine*

o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido. En efecto, el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata" (conf. CNCAF "Trucco, Pedro Agustín (TF 27952-I) c/DGI" y "Gelbrlung Samuel (TF 22.676-I) contra D.G.I.", Sala IV, sentencias del 18/06/2013 y 14/02//2012, respectivamente).

Asimismo, la Cámara de Apelaciones destaca que "*es el contribuyente quien está en mejores condiciones de demostrar que el gasto resulta necesario en el ejercicio de su actividad, por ser él quien conoce de manera precisa las erogaciones inherentes y los gastos necesarios para desarrollar su actividad económica, y no el Fisco Nacional, cuya facultad se circunscribe a constatar la veracidad del gasto…*

La impugnación que realice la administración fiscal de los gastos deducidos respecto de las ganancias gravadas no puede ser realizada de manera dogmática, pues esa posición desvirtuaría la capacidad económica que el legislador pretendió alcanzar con el gravamen." (CNCAF "*D-SPORT SA [TF 47978-I] c/DGI s/recurso directo de organismo externo*", Sala I, sentencia del 30/07/2020).

Ahora bien, no debe soslayarse que el cargo formulado en la "vista" que dio inicio al procedimiento de determinación de oficio, y en la resolución DO Nº 96/2011 atacada, se fundamenta la improcedencia del cómputo de la deducción en que, con independencia de lo convenido en el contrato de obra pública, correspondía la impugnación del gasto porque se trataba de bienes que debían ser considerados como activos, al ser la actora titular de los mismos al momento del cierre del ejercicio, y a pesar que hubieren sido entregados a la DNV para su exclusivo uso. Esto, debido a que "*los bienes en cuestión -automotores- encuadran perfectamente en la definición que la doctrina realiza de los bienes de uso…."*.

Establecido ya que la adquisición de los vehículos consistió en erogaciones efectuadas por el contribuyente para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas por el impuesto, de acuerdo a la jurisprudencia antes citada la condición de "necesaria" viene dada por la finalidad perseguida por la actora con su compra. Y, según surge de la documentación agregada en autos, el único objetivo fue el de dar cumplimiento a una exigencia contractual que permitiera el cobro total de la renta convenida en el contrato, sin detracción alguna. Finalidad que queda exteriorizada con la entrega inmediata de los vehículos, sin uso, dentro del plazo estipulado y de acuerdo con la cláusula contractual respectiva.

No puede dejar de mencionarse que tal finalidad, le viene impuesta al recurrente en el contrato de obra firmado, como una carga más que debe asumir en aras de cumplir acabadamente con los compromisos asumidos de manera de tener el derecho al cobro del monto total del acuerdo, sin detracciones. Refuerza esta idea la obligación que emana de dicho convenio con relación a las unidades vehiculares, y que incluye el de ser mantenidas en condiciones de funcionamiento durante todo el plazo del contrato, tener a su cargo los gastos de patente y seguros obligatorios y la cobertura a personas y bienes transportados, el pago de los impuestos emergentes y todo otro gasto que el uso de las movilidades demande, tales como combustibles, reparaciones y repuestos, etc.

En ese sentido, resulta esclarecedor evaluar lo que hubiere ocurrido -en términos contractuales- ante la falta de cumplimiento por parte de la actora, de la provisión de los vehículos cuyo gasto se cuestiona. El último párrafo de la cláusula 2.1 de las Especificaciones Técnicas del pliego de la obra indica que, ante el incumplimiento "*... la Supervisión alquilará las movilidades no suministradas, descontándose las sumas*

correspondientes mediante la ejecución de la parte proporcional de la Garantía". No cabe duda alguna que, en esta eventualidad, el costo del alquiler de las unidades vehiculares rentadas serían para la actora gastos necesarios para obtener, mantener o conservar la renta gravada.

Es pertinente resaltar que la eventual deducción de los gastos por la adquisición de los vehículos no se haya contrario a derecho pues dicho concepto no está comprendido en ninguno de los incisos del art. 88 de la ley del gravamen referido a Gastos no computables en el impuesto.

Por lo expuesto, no es correcto mantener el criterio fiscal en cuanto objeto la deducción de dichos gastos con sustento en la dogmática de la definición contable de "bien de uso" sin considerar el negocio de la actora ni estarse a las circunstancias específicas emanadas del contrato de obra en el marco del cual se adquirieron los automóviles. Ciertamente, se encuentra acreditado que los rodados involucrados no respondieron a una liberalidad, ni a una inversión, ni representan un derecho para ICF S.A. sino que obedecieron al cumplimiento de las obligaciones asumidas por la actora en el contrato firmado con la DNV, e identificadas con su giro comercial (obras civiles).

En otro orden, corresponde analizar la alternativa de considerar a los vehículos como activos en su calidad de bienes de uso de la empresa.

No puede dejar de mencionarse que, según surge del punto II) del Informe de la Pericia Contable de fs. 51/53, en la compulsa llevada a cabo de los libros contables de la actora pudo constatarse que los tres vehículos se encuentran registrados bajo la cuenta contable PROVISIONES nro. 511200, y no dentro del Anexo de Bienes de Uso de ICF S.A en existencia al cierre de los Estados Contables finalizados el 30/06/2008.

Sin embargo, más allá del tratamiento contable que la firma le hubiera dado a la compra de los rodados, cabe considerar cuál sería el tratamiento tributario ajustado a derecho -en los términos de la LIG-, con sustento en el sujeto del impuesto -ICF S.A.-, en la naturaleza de los bienes en cuestión y en base a un criterio de entendimiento razonable.

La naturaleza del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997) se revela en su art. 2º que, para los contribuyentes del tipo sociedades de capital como la actora, adopta la Teoría del Balance. Esto es, establece el concepto de ganancia como "*... [todos] los rendimientos, rentas beneficios o enriquecimientos... obtenidos por los responsables obtenidos en el artículo 69..."*. Se trata así de un gravamen que busca medir y gravar el total del incremento de capacidad contributiva del contribuyente, en un determinado período. En ese contexto, y dado que los vehículos en cuestión no se adquieren para ser utilizados por la actora en su actividad habitual generadora de ganancias, únicamente generarán renta -gravada- en tanto se entreguen al contratista en las condiciones pactadas -nuevos, sin uso, al inicio de la obra y se transfiera la propiedad al finalizar ésta-; caso contrario no sólo no generarán renta sino que reducirán la renta acordada a recibir por la obra. Y es esta circunstancia la que confirma el criterio de considerar la compra de los vehículos no como bienes de uso de la firma en tanto para generar renta debe ser entregados al contratista de la obra y no usados en su giro de negocio.

En virtud de todo lo expuesto, el pronunciamiento apelado debe revocarse en cuanto al punto examinado. Con costas.

VII.- Que corresponde resolver si la multa aplicada se ajusta a derecho.

Por medio de la resolución Nº 97/2011 (DV RRLP) atacada, se le imputa al contribuyente no haber declarado ni ingresado el monto del Impuesto al Valor Agregado correspondiente, por los períodos fiscales

03/2008 a 08/2008. Fundamenta el fisco tal decisión en haber constatado: 1) que la actora declaró en exceso el crédito fiscal originado en la adquisición de dos automóviles y no haber respetado el límite establecido en la ley; y 2) que la firma procedió a certificar un avance de obra emitiendo la factura correspondiente, de fecha anterior a la fecha que fue facturado el anticipo financiero pero descontando el porcentaje correspondiente a dicho anticipo, siendo el débito fiscal del total del adelanto declarado meses después, al momento del cobro.

Los hechos así relatados, configuran para el Fisco Nacional la conducta que reprime el artículo 45 de la Ley N°11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), por lo que se le aplica a la recurrente la multa graduada en 70% del importe total del gravamen omitido, al constatarse la inobservancia de una mediana diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Dicho importe representa $833.772,70.

Que por los mismos fundamentos al sentenciar en la causa “Bus Televisión S.A. s/recurso de apelación”, -al que cabe remitirse en mérito a la brevedad-, no aplicaría al caso la limitación impuesta por el art. 12 de la ley del impuesto al valor agregado, por lo que corresponde revocar la multa aplicada, con costas.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que adhiere al relato de los hechos efectuada por el Vocal preopinante.

De acuerdo con la descripción de los hechos efectuada, la cuestión nuclear a resolver consiste en fijar si se ajusta derecho el accionar del Fisco Nacional que impugnó la declaración jurada de la recurrente en el impuesto a las ganancias, período fiscal 2008, que considero como gastos al valor neto de tres vehículos, adquiridos en el marco de una licitación que le fuera adjudicada por la Dirección Nacional de Vialidad. Para el ente fiscal, debió darse el tratamiento de bienes de uso y computarse como gasto las respectivas amortizaciones hasta el límite legal establecido en el artículo 88, inciso I de la ley del gravamen.

II.- Que sentado lo que antecede, adelanto que adhiero a la conclusión a la que arriba el Dr. Marchevsky, bien que por los fundamentos que paso a exponer.

En cuanto a la deducción de gastos, la ley del impuesto a las ganancias dispone en su artículo 17 que *“para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesario para obtenerla o en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ey, en la forma que la misma disponga”*.

Por su parte, el artículo 80 establece que *“Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina”*

Es decir, hace a la estructura del impuesto a las ganancias establecer la forma y oportunidad de la deducción de los gastos para así obtener la ganancia.

Por otro lado, el artículo 81 enumera una serie de conceptos deducibles con carácter general y el artículo 82 lo hace respecto de las deducciones especiales que se admitirán sobre cuatro categorías de ganancias, con las limitaciones previstas en la ley. Los artículos 85, 86 y 87 especifican cuáles son las deducciones especiales admitidas para la primera, segunda y tercera categorías, respectivamente, pero la ley nada dice en particular sobre las rentas de cuarta categoría. La ley del tributo también detalla en forma expresa en su artículo 88 una serie de gastos cuya deducción no será permitida, cualquiera sea la categoría de que se trate. Con sustento en el inciso I de este último artículo, sustenta la administración fiscal su pretensión.

Aclarado ello, cabe recordar que la actora es una empresa dedicada a obras de ingeniería civil y se dedica a la construcción de rutas en distintas provincias del país. Es así que, en cumplimiento del pliego de bases y condiciones de una licitación efectuada por la Dirección Nacional de Vialidad, la recurrente adquirió dos automóviles marca FORD FOCUS, dominios GZN 525 y GZM 526 y una camioneta NISSAN FRONTIER dominio HCR 755.

Conforme la prueba producida en autos, dichos vehículos, entregados a la recurrente con fecha 6 de marzo de 2008 (vid. informe producido por la empresa que vendió los automotores, fs. 56 de autos), y fueron entregados al jefe de la División Obras del 22° Distrito de Vialidad Nacional, con fecha 2 de mayo de 2008 (Vid. actas de fs. 63 y 64). Ello en cumplimiento de la cláusula 14 de las bases y condiciones de la licitación pública, en la que se especifica -entre otras exigencias- que el contratista debía suministrar para la movilidad de la Supervisión, a partir de los 15 días corridos posteriores a la firma del Contrato y hasta los 90 días corridos posteriores al vencimiento del plazo contractual o su ampliación si la hubiere: 3 unidades automotores cero kilómetros del año de la licitación. Dichas movilidades serían de uso exclusivo del Ingeniero y personal de supervisión de la Dirección Nacional de Vialidad. Asimismo, las unidades debían ser mantenidas en condiciones de funcionamiento durante todo el plazo estipulado por el contratista, que debía hacerse cargo de los gastos de patente y seguros obligatorios, impuestos y todo otro gasto que el uso de las movilidades demandase, tales como combustibles, reparaciones y repuestos, etc. Una vez vencido el plazo, las movilidades provistas pasarían al patrimonio de la Dirección Nacional de Vialidad (vid. fs.45 de las actuaciones administrativas que corren agregadas por cuerda).

Resulta ilustrativo de ello la contestación al oficio librado a la Dirección Nacional de Vialidad, en el que se informa que las unidades fueron entregadas al Distrito el 2 de mayo de 2008 y que desde ese momento son utilizadas en la Obra Sistema C.RE.MA 505 -Provincia de Formosa- Ruta Nacional 81 Tramo Empalme Ruta Nacional N° 11 - Empalme Ruta Nacional N° 95. Se aclara que las unidades fueron entregadas 0 km al Distrito conforme pliego de especificación técnica particular. Se aclara que uno de los vehículos, si bien fue entregado, no se encuentra a cargo de Vialidad Nacional en oportunidad de la contestación del informe (vid. fs. 70/71).

III.- Que en ese contexto fáctico y normativo puede afirmarse que todo gasto que se vincule con el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto, siempre que se pueda demostrar esa relación, podrá deducirse de las ganancias gravadas. Sobre el particular, tiene dicho la Alzada que *"es el contribuyente quien está en mejores condiciones de demostrar que el gasto resulta necesario en el ejercicio de su actividad, por ser él quien conoce de manera precisa las erogaciones inherentes y los gastos necesarios para desarrollar su actividad económica, y no el Fisco Nacional, cuya facultad se circunscribe a constatar la veracidad del gasto"* y que *"La impugnación que realice la administración fiscal de los gastos deducidos respecto de las ganancias gravadas no puede ser realizada de manera dogmática, pues esa posición desvirtuaría la capacidad económica que el legislador pretendió alcanzar con el gravamen"* (Vid. D-SPORT S.A., Sala I, 30/7/20).

Llegado a este punto, corresponde tener en consideración las circunstancias que llevaron a la recurrente a adquirir los vehículos y destacar que se acreditó que estos fueron entregados a la Dirección Nacional de Vialidad en cumplimiento de las obligaciones asumidas en el pliego de condiciones de la licitación pública.

Ello así, tengo para mi que en particular caso sub examine, el concepto de "necesidad" debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones, pues como dice la Cámara en el fallo citado, *"sería muy peligroso que el organismo fiscal en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa en el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos en que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse*

específicamente al gasto en que se ha realizado. En efecto, el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata (conf. Sala IV, causas "Trucco, Pedro Agustín" y "Gelbrlung Samuel", pronunciamientos del 18 de junio de 2013 y del 14 de febrero de 2012, respectivamente). Por tal motivo, la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia (conf. Dino Jarach, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, pág. 552).

Y en esa dirección, a tenor de los elementos probatorios descriptos supra, considero que no es correcto mantener la posición del Fisco Nacional en su objeción al tratamiento de los gastos con sustento en lo que dispone el artículo 88, inc. I de la ley del gravamen, pues la realidad económica subyacente en la operación que obligó a la recurrente a adquirir los vehículos, conlleva la aplicación del concepto de "necesidad" del gasto para la obtención de ganancias, de conformidad con lo prescripto por los arts. 17 y 80 de dicha ley y apartarse de la restricción establecida en el mencionado precepto.

Por lo tanto corresponde revocar la resolución Nº 96/2011 recurrida, con costas.

IV.- Que resta tratar la sanción aplicada en el impuesto al valor agregado que el Fisco Nacional subsume en el artículo 45 de la ley de rito.

Debe destacarse que la acción sancionadora del ente fiscal se verificó en el acto administrativo de fecha 18 de abril de 2011, mediante el que se determinó de oficio su obligacion fiscal frente al impuesto al valor agregado, períodos fiscales 3/2008 a 8/2008, se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicó la sanción ahora en crisis.

De su escrito de recurso se desprende que más allá de no coincidir con los fundamentos del ajuste, la recurrente conformó el mismo limitando sus agravios a la procedencia de la multa. Sobre el particular, luego de explicar las razones por las que entiende que no debió ingresar impuesto alguno, considera que con sustento en ello quedó configurado el error excusable que torna irreprochable su conducta.

V.- Que cabe recordar que el artículo 45 de la LPT -t.o. En 1998 y sus modificaciones- tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de "declaraciones engañosas", además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó dicho, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, se detectó que la recurrente computó créditos fiscales que fueron cuestionados por el Fisco Nacional prestando conformidad al ajuste.

Aclarado ello, debe este Tribunal examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión y cuya inexistencia alega la recurrente. Debe precisarse que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que "…*surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen"*

"Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997)".

"Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas" ("Elen Valmi de Claret", del 31/3/99)

En ese contexto, los argumentos esgrimidos por la recurrente no pueden ser acogidos favorablemente. En efecto, como se dijo, sus argumentos se dirigen a cuestionar la procedencia del ajuste -que ha conformado- quedando configurado error de derecho excusable. Sobre el particular, es conteste la jurisprudencia en considerar que aquel será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad, razonable, de equivocarse al aplicarla, circunstancias estas que no se advierten en la especie en virtud de la claridad de la legislación que da sustento al ajuste.

En mérito a lo expuesto, y habiendo el ente fiscal graduado correctamente la sanción aplicada, corresponde confirmar la sanción aplicada. Con costas.

La Dra. Gomez dijo:

Que adhiere a la solución propiciada por la Dra. Guzmán.

En atención a la votación que antecede, por mayoría SE RESUELVE:

1º) Revocar la resolución del impuesto a las ganancias, con costas.

2º) Confirmar la resolución que aplica multa en el impuesto al valor agregado, con costas.

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.18 14:51:08 -03:00

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.18 16:41:41 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.18 19:04:48 -03:00

Ruben Alberto Marchevsky
Vocal
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.18 19:05:03 -03:00