República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-23687512-APN-VOCIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 3 de Marzo de 2023

Referencia: Sentencia Expte. Nº 34.838-I y acum. AGROLINKS S.A.

En la ciudad de Buenos Aires, en el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala “A” Dres. Pablo Alejandro Porporatto (Vocal subrogante de la 3° Nominación), Agustina O´Donnell (Vocal subrogante de la 1° Nominación), y Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2° Nominación) a efectos de resolver la causa N° 34.838-I -y su acumulado 35.777-I- caratulada “**AGROLINKS S.A. s/ recurso de apelación**”.

El Dr. Porporatto dijo:

I.- Que a fs. 104/122 y 351/374 la actora interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 77/2011 (DV RR II P) y 309/2011 (DV RR II P), fechadas los días 12/04/2011 y 06/12/2011 respectivamente, emanada de la División Revisión II de la Dirección Regional Palermo de la A.F.I.P.-DGI. Por la primera de ellas se determina la obligación tributaria relativa al Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2004 a 2006- y se deja constancia que contra dicho impuesto corresponde deducir en concepto de compensación las sumas ingresadas en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta -art. 81 de la ley de rito fiscal- y sus correspondientes pagos a cuenta, intimando el pago del importe neto, más intereses resarcitorios. Asimismo, se aplica una multa graduada en el 70% del total del tributo omitido, de conformidad con lo dispuesto por el art. 45 de la ley N°11.683. A su vez, mediante el otro acto se establece la obligación impositiva relacionada con el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta –período fiscal 2004- contra el cual se computa como pago a cuenta el Impuesto a las Ganancias determinado por el mismo período fiscal (según Resolución N° 77/2011).

En primer término, señala que forma parte de un conjunto económico conformado por las firmas San Isidro Agropecuaria SA, Agrolinks SA, Pacheco Golf Club Asociación Civil y Consorcio de Propietarios de Av. Boulogne Sur Mer 1430.

En este sentido, aclara que San Isidro Agropecuaria SA es la desarrolladora del proyecto de urbanización, siendo titular del predio sobre el cual se construyó el mismo, y la encargada de comercializar los lotes de terreno a los clientes interesados en su adquisición, todo ello en el country “Pacheco Golf Club” ubicado en la localidad de General Pacheco -Provincia de Buenos Aires-.

Seguidamente, relata que Agrolinks SA es la propietaria de las dos unidades que componen la cancha

de golf, y de una tercera unidad sobre la cual está construido el “club house” del country.

A su vez, indica que Pacheco Golf Club Asociación Civil es el ente encargado de desarrollar la actividad deportiva del emprendimiento, explotando la cancha de golf del country en virtud de tener su usufructo gratuito, siendo la usufructuante la firma Agrolinks SA.

Finalmente, explica que Consorcio de Propietarios de Av. Boulogne Sur Mer 1430 es quien administra el consorcio, ya que el proyecto se desarrolló y comercializó bajo la estructura reglada por la Ley de Propiedad Horizontal 13.512.

Bajo este esquema, pone de relieve que cuando un interesado adquiere un lote de terreno, su venta la realiza San Isidro Agropecuaria S.A., quien extiende la respectiva escritura traslativa de dominio, pasando el comprador a integrar el Consorcio de Copropietarios de Av. Boulogne Sur Mer 1430, el cual es el ente encargado de prorratear entre todos los copropietarios los gastos de mantenimiento del predio. En este punto, aclara que dichos gastos no incluyen aquellos vinculados al mantenimiento de la cancha de golf, ya que no es propiedad de San isidro Agropecuaria S.A. sino de Agrolinks S.A.

En esta operatoria, dice que con la compra del terreno también se adquiere una acción de Agrolinks S.A., quien es la titular de dominio de la cancha de golf, permitiendo a los propietarios de lotes ingresar como socios al Pacheco Golf Club Asociación Civil, mediante el pago de un costo adicional liquidado por el Consorcio de Copropietarios Boulogne Sur Mer 1430, el cual es posteriormente entregado al club para solventar los gastos de mantenimiento.

Agrega, que el Pacheco Golf Club Asociación Civil puede admitir el ingreso de otras personas que no sean propietarias de lotes en el barrio, en cuyo caso –previa admisión- el postulante debe adquirir una acción de Agrolinks S.A., que es la titular dominial del campo de golf.

Tras describir la operatoria aplicable al caso, afirma que en la cesión de los inmuebles por parte de Agrolinks S.A. a Pacheco Golf Club Asociación Civil, no se verifican los requisitos indicados en el artículo 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, de modo que la liquidación que practico el Fisco Nacional, sobre la base de esa presunción, resulta improcedente.

Opina que el primer requisito previsto por la norma no se encuentra configurado, puesto que por el principio de realidad económica no habría un “tercero” en los términos del aludido artículo, dada la existencia del mencionado conjunto económico del que formaría parte. Cita jurisprudencia al respecto.

En apoyo a su postura, alega que tanto Agrolinks S.A. como San isidro Agropecuaria S.A. integran un grupo económico, también con Pacheco Golf Club Asociación Civil, en tanto los accionistas de aquéllas son socios fundadores de esta última, juntamente con otras personas. Por ende, deduce que estas personas jurídicas esencialmente no son sujetos distintos, por cuanto integran un conjunto con un mismo interés empresario y cumplen funciones diferentes, todas al servicio del mismo proyecto que es el denominado “Pacheco Golf Club”.

En función de ello, sostiene que la disposición de los inmuebles responde a los intereses de Agrolinks S.A., ya que un emprendimiento como el que lleva adelante se ve potenciado cuando es realizado en torno a un campo de golf, lo que se traduce en un mayor valor promedio del metro cuadrado, como así también en una más fácil comercialización.

Indica que, si bien San Isidro Agropecuaria S.A. se desprendió en su momento de las partidas del golf, a

través de un proceso de escisión-fusión (escisión de la primera y posterior fusión con Agrolinks S.A.) dichas partidas quedaron en cabeza de un sujeto (Agrolinks) jurídicamente distinto del desarrollista (San Isidro Agropecuaria S.A.) pero integrante de un mismo conjunto económico, el cual –a su criterio- conforma un solo sujeto.

En este contexto, puntualiza que San Isidro eligió escindirse y alocar los inmuebles en Agrolinks, porque esa figura resultaba más atractiva para los adquirentes de los lotes, ya que les permitía convertirse en accionistas de la sociedad propietaria del campo de golf; hecho que requería la existencia de una sociedad gestada con este fin (Agrolinks), ante la imposibilidad de incorporarlos como "socios" de una empresa en marcha (San Isidro Agropecuaria S.A.). Asimismo, menciona que la existencia de Agrolinks también les permitía a los desarrollistas -mientras que dure la comercialización del emprendimiento- elegir un nuevo club como sustituto del Pacheco Golf Club Asociación Civil, en caso que éste tuviera una gestión ineficiente.

Remarca, que independientemente de la gratuidad del usufructo, Pacheco Golf Club Asociación Civil podía realizar mejoras en el predio, que no debían ser retribuidas por la usufructuante Agrolinks, de acuerdo a lo establecido en el contrato de usufructo y las características de este derecho real, circunstancia que representaba un beneficio para su parte.

Alega que, a fin de probar la efectiva concreción de las mejoras en cuestión, acompañó actas de asamblea -las cuales ilustran las distintas propuestas de realización de obras- una certificación contable con un detalle de los gastos, y ofrece –en el presente recurso- prueba tanto pericial como informativa.

Manifiesta que la cesión del inmueble a favor de Pacheco Golf Club Asociación Civil, como usufructuario, desplaza la responsabilidad tributaria del propietario en relación al Impuesto Inmobiliario provincial, según art. 143 del Código Fiscal (t.o. 2004). Y que el art. 151 inciso j) del mencionado Código prevé una exención del gravamen para Pacheco Golf Club, quien habría obtenido tal reconocimiento por medio de las Resoluciones N° 3889 del 26/9/06 y N° 3909 del 27/9/06 de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires; e interpreta que tal exención demuestra que la disposición de los bienes a favor del club habría sido en interés de Agrolinks SA, por cuanto esta se beneficiaría no abonando el gravamen que recae sobre los inmuebles en la jurisdicción de la provincia.

Esgrime que análogamente a lo que ocurre en el Impuesto Inmobiliario, Agrolinks S.A. dejaría de ser contribuyente en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, por los mismos fundamentos, y en concordancia con lo establecido por el artículo 4 -inciso b)- de la ley del gravamen, lo que deviene en otro beneficio a su favor.

En relación a los intereses resarcitorios aplicados en la Resolución N° 77/2011, expresa que los mismos resultarían improcedentes ante la ausencia de una mora culpable.

Con respecto a la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias entiende que, no existiendo hecho imponible en cabeza de la empresa tampoco resultaría aplicable la multa del artículo 45 de la ley de rito. Además, argumenta que al momento de la instrucción del sumario el Fisco habría calificado la conducta en los términos de la figura del artículo 46, y luego la reencuadró en el 45 viéndose impedido de defenderse respecto de dicho cargo. En subsidio, plantea la existencia del error excusable.

En referencia al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, realiza un extenso análisis respecto de lo decidido por la CSJN en el fallo "*Hermitage SA*", la naturaleza del tributo y los distintos antecedentes en los fue citada dicha doctrina, para luego concluir que en el presente caso se dan las mismas circunstancias que habilitan la aplicación del precedente jurisprudencial.

Sobre este aspecto, detalla que el informe contable presentado en sede administrativa refleja su real situación impositiva, exponiendo los sucesivos quebrantos en los períodos tanto anteriores como posteriores al ajuste proyectado por la auditoría fiscal.

También critica la supuesta conducta que el Fisco tilda como disímil por parte del perito contador, ya que –de acuerdo a sus dichos- la presentación correspondiente al año 2000 no fue informada por no haber sido encontrada, mientras que en relación a los períodos fiscales 2007 a 2010 se efectuó una proyección de las liquidaciones impositivas atento a que en ese momento no habían sido presentadas.

Además, argumenta que la Administración se equivoca cuando pretende que en el informe se consideren los ajustes liquidados en una resolución que se encuentra apelada ante este Tribunal, pues tal presentación posee un carácter suspensivo sobre la pretensión fiscal.

A su vez, pone de relieve que la perito recolectó datos objetivos que surgen de los registros contables de la empresa, lo que impide que sea tachado de parcial por el simple hecho de ser la misma persona que firma el descargo en sede administrativa.

Afirma que el único objeto social de Agrolinks S.A. es el de ser propietario de las partidas que representan la cancha de golf y una parte del club house, de tal forma que no desarrolla actividad alguna que pueda generar una renta gravada por el Impuesto a las Ganancias, y que consecuentemente la obligue al pago del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.

Razona que este argumento se ve reforzado por el hecho que los inmuebles fueron incorporados a su patrimonio por la escisión de la desarrollista (San Isidro Agropecuaria S.A.).

Sin perjuicio de lo expuesto, considera que para el caso en que se estimara que corresponde el pago del IGMP, la base de cálculo tomada por el fisco sería errónea, atento que existiría una valuación fiscal posterior que no fue computada por la inspección.

En forma previa, aclara que la sociedad poseía inmuebles identificados bajo las unidades 288 (partida 104869-8) y 147 (partida 104776-4), dejando de existir ésta última –a partir de marzo 2005- para convertirse en una unidad complementaria de la primera.

En este marco, explica que la Dirección Provincial de Catastro procedió –cfr. art. 44 de la Ley Impositiva 13.003- a revaluar los inmuebles asignando una valuación que no se condecía con las características, destino y uso de los mismos, la que fue instrumentada en el marco de la Disposición N° 223/04. Continúa diciendo que tal acto fue apelado, y con fecha 10/08/2010 el Gerente General de Información y Desarrollo Territorial dictó la Disposición Delegada N° 3274, a través de la que se dispuso una nueva valuación de los inmuebles, cuya entrada en vigencia operaba a partir de la aplicación de la metodología prevista en la Disposición N° 6011/02, y cuando correspondiere, a partir del momento de generarse los inmuebles descriptos precedentemente.

A raíz de ello, enfatiza que el Organismo fiscal hace caso omiso de la situación descripta, receptando solo la reducción del valor del inmueble identificado como unidad funcional 288, por considerar que la unidad 147 no fue revaluada por el ente gubernamental durante el período fiscal 2004, en tanto que al momento de la nueva valuación (10/08/2010) dicha partida catastral había sido subdividida –desde marzo 2005- como unidad complementaria.

Siendo ello así, destaca que la tierra en cuestión siempre ha tenido el mismo objeto y destino, por lo que

mal puede valuarse con las pautas anteriores –correspondientes a viviendas residenciales-; situación que no varía frente al cambio de denominación del terreno en los registros provinciales. Razona que su posición se encuentra avalada por el procedimiento exitoso llevado a cabo ante ARBA –Dirección de Catastro Provincial-.

Cita jurisprudencia y doctrina, ofrece prueba documental, informativa y pericial contable, y solicita se revoquen los actos apelados, con costas Hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 162/172 y 386/396vta. el Fisco Nacional contesta los traslados de los recursos que oportunamente le fueran conferidos y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que, oportunamente, se dicte sentencia rechazando las acciones incoadas por la actora y confirmando las resoluciones administrativas, con costas. Ofrece como prueba documental los antecedentes administrativos de la causa. Se opone a la prueba ofrecida por la actora. Hace reserva del Caso Federal.

III.- Que, a fs. 177 se abre a prueba el Expte. N° 34.838; a fs. 255 se declara cerrado el mismo; a fs. 402 y 416 se resuelve, respecto del Expte. N° 35.777, hacer lugar a las pruebas ofrecidas, mientras que a fs. 436 se clausura el período probatorio de dichas actuaciones; a fs. 447 este Tribunal resuelve acumular el Expte N° 35.777-I a la presente causa; a fs. 439 y 455 se ponen los autos a disposición de las partes para que produzcan sus alegatos, obrando a fs. 442/445 y 468/473 el alegato del Fisco Nacional, y a fs. 474/480vta. y 482/485 el correspondiente a la actora. Finalmente, con el IF-2023-19776301-APN-VOCIII#TFN se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que, en primer término, corresponde resolver si la Resolución N° 77/2011 -apelada en el Expte. N° 34.838-I- se ajusta a derecho.

En las presentes actuaciones, se formularon los siguientes cargos: a) la aplicación de la presunción establecida en el artículo 73 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, por ceder Agrolinks S.A. en forma gratuita el uso de ciertos lotes de su propiedad a favor de Pacheco Golf Club Asociación Civil, para que ésta los destine a la práctica del golf; b) deducción de ciertos cargos improcedentes, a criterio de la Administración, a saber: 1°) amortizaciones en el período fiscal 2005, y 2°) quebrantos computables en el período 2006.

A los efectos de rebatir el ajuste, la actora señala que no se produce la disposición de fondos a favor de terceros prevista en el gravamen de marras, por cuanto en el caso de la cesión de los inmuebles por parte de Agrolinks a Pacheco Golf Club Asociación Civil no se verificarían dos de los tres requisitos en él contenidos para que pueda aplicarse tal presunción: la inexistencia de un “tercero”, por constituir ambas firmas un mismo conjunto económico, y que la operación sí habría sido realizada en interés de la actora.

V.- Que, sobre la primera cuestión, nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "*Fiat Concord S.A. C/DGI*" de fecha 06/03/12 y luego reafirmado en "*Akapol S.A. c/DGI*" de fecha 03/05/12, ha sostenido que “*…el hecho de que la disposición de fondos se efectúe — como ha ocurrido en el caso— entre sociedades vinculadas económicamente entre sí, o en relación de sujeción económica por revestir una de ellas una condición dominante respecto de otra dependiente, no impide considerar que dicha disposición se haya efectuado a favor de terceros, en los términos del art. 73 que se examina, puesto que se trata de distintos sujetos de derecho que son considerados individualmente como sujetos pasivos de la obligación tributaria.*

Que "... el ordenamiento argentino no regula los conjuntos económicos como estatutos autónomos. No lo hace la ley tributaria ni la legislación comercial, puesto que, el principio general, es considerar a las sociedades integrantes de aquéllos como partes independientes en tanto se ajusten a las prácticas normales del mercado, sujetándolas al deber de llevar sus registraciones contables en forma separada (ver art. 5°, ley 11.683;

art. 1° de la ley del impuesto a las ganancias y su art. 14, en la redacción dada a partir del dictado de la ley 21.481 - B.O. 5/1/77- y en las sucesivas reformas, al primitivo texto de la ley 20.628 -B.O.31/12/73-; arts. 33, 63 y 64 de la ley de sociedades comerciales), reservándose para casos de excepción la posibilidad de prescindir de la individualidad jurídica de cada sujeto, y de considerar, a los fines fiscales, a todos ellos como una unidad.

En efecto, como lo precisó este Tribunal, la '...relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente [respecto de la sociedad dominante] ni anula su capacidad jurídica tributaria' (Fallos: 286:97).

En el mismo sentido afirmó que ciertas circunstancias particulares '...autorizan el tratamiento excepcional que esta Corte ha dispensado a otros conjuntos económicos, según las argumentaciones expuestas en los ya citados precedentes de Fallos: 286:97 y 287:79, sin que ello importe reconocer a aquella vinculación el estatuto autónomo de un sujeto pasivo de la obligación tributaria para los gravámenes controvertidos en esta causa...', pues '...para la solución del sub lite no se ha desconocido la existencia de dos sociedades de capital perfectamente delimitadas conforme al orden jurídico privado, ni tampoco la personería jurídica de la sociedad local" (Fallos: 307:118)...'.

Que, establecida la individualidad jurídica de cada sujeto, cabe concluir que cuando el art. 73 de la ley alude a las operaciones realizadas en 'interés de la empresa' —recaudo estrechamente ligado al establecido en la reglamentación acerca de que la presunción operará si los fondos entregados en calidad de préstamo no responden a operaciones propias del "giro de la empresa"—, no se refiere al interés del conjunto económico sino al del sujeto al que se encuentra dirigida la norma, esto es, la sociedad de capital que efectúa la disposición de fondos o bienes. Sin perjuicio de ello, es pertinente señalar que en el supuesto de las sociedades que integran un conjunto económico, podrían existir modalidades comerciales peculiares, que deberán ser contempladas, en cada caso, mediante una exhaustiva ponderación de la causa que originó la entrega de los fondos o bienes, y de la correlativa contraprestación por parte de quien los receptó, examen que —por las razones señaladas en el considerando 4° de la presente— no corresponde al Tribunal realizar en esta instancia excepcional."

En el mismo sentido se ha expedido el Máximo Tribunal en la causa Petroquímica Río Tercero S.A., con fecha 14/07/2015.

En idéntica dirección, esta Sala -en su anterior composición- in re "*Metronec SA s/recurso de apelación*", sentencia del 03/09/2019, entendió que en función de los precedentes anteriormente citados, la beneficiaria de los fondos resulta ser un tercero con respecto a la actora, siendo el primer sujeto destinatario último de sus propias utilidades, disparando así el supuesto necesario para la aplicación de la presunción contemplada en la ley del tributo examinado, en la medida que no se demuestre que la puesta a disposición fue en interés de la empresa interviniente.

A la luz de los precedentes jurisprudenciales citados, corresponde rechazar el planteo del apelante relacionado a la inexistencia de un tercero, en virtud de conformar un grupo económico.

VI.- Que, en atención al Considerando precedente, debe analizarse sí la cesión se relaciona con el giro comercial de la actora, o bien, importa para la misma un beneficio gravado.

Sobre el particular, debe advertirse que la propia actora, con relación a la disposición gratuita del bien, reconoce que "*quién dispone es AGROLINKS SA y quién se beneficia es SAN ISIDRO AGROPECUARIA SA"* (vide fs. 114) y entiende que a través del supuesto beneficio de éste último, derrama en el grupo económico. Expone que " *el desarrollo de emprendimientos de esta naturaleza [inmobiliario por parte de SAN ISIDRO AGROPECUARIA*

SA], se potencia cuando los mismos son realizados en torno a un campo de golf… esta potenciación se traduce en un mayor valor promedio del metro cuadrado, como así también en una más fácil comercialización…" (vide fs. 113) lo que no hace más que confirmar lo antes expuesto, es decir que el beneficiario de este negocio es San Isidro Agropecuaria S.A., que vende los lotes para vivienda a un "mayor valor promedio del metro cuadrado" por contar con la posibilidad de acceso al campo de golf.

A mayor abundamiento, sostiene la quejosa "*si SAN ISIDRO AGROPECUARIA SA hubiera conservado la titularidad de dominio de las partidas del golf, habría sido ella la que otorgara el usufructo; y en tal caso, hubiera podido sostener que la disposición gratuita del bien era en interés de la empresa"*, agregando que " *AGROLINKS constituye, simplemente, un mero vehículo requerido por la desarrollista, para cumplir el rol que le fuera asignado en el emprendimiento (acercar certeza jurídica a los adquirentes de los lotes)"* -vide fs. 113-.

De lo hasta aquí relatado, no se advierte cuál es el negocio de Agrolinks S.A. como empresa que, si bien integra un grupo económico, tiene entidad e intereses económicos propios a la luz de la doctrina "*Fiat Concord*"; por cuanto cede el usufructo en forma gratuita –reteniendo la nuda propiedad- de bienes de su propiedad en su calidad de "mero vehículo" –en palabras de la actora- y no se observa ganancia gravada alguna. En cambio, se desprende con claridad meridiana que es el desarrollador el que capitaliza el beneficio que deja de percibir la actora, en tanto vende lotes a un "mayor valor promedio del metro cuadrado" que el que recibiría de no contar con la posibilidad de ofrecer acceso a un campo de golf.

Por otra parte, en lo que se refiere a las mejoras y/o trabajos no indemnizables ejecutadas por Pacheco Golf Club Asociación Civil, las cuales se encuentran detalladas y valorizadas en la certificación contable (fs. 155/158), las respuestas de los oficios diligenciados (198, 206, 207, 216, 229/235 y 246/247) y el informe pericial (fs. 222/225), cabe destacar que tales gastos y su impacto negativo en los estados contables de la asociación civil es un hecho que no se encuentra controvertido en autos, sino, más bien, que dichas erogaciones constituyan mejoras para la actora en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias, y que generen rentas gravadas en cabeza de ésta.

Siendo así las cosas, es preciso remarcar que la utilidad contable e impositiva que pueda derivarse de las obras se encuentra supeditada al vencimiento del contrato, momento en el cual deberá efectuarse una valuación contable e impositiva de las supuestas inversiones para determinar si pueden o no ser consideradas como mejoras y, en ese caso, generadoras de rentas gravadas. En esta inteligencia, es que el planteo interpuesto carece de lógica al pretender afirmar la existencia de interés propio, y al mismo tiempo sujetar tal beneficio a la ocurrencia de un acontecimiento incierto.

VII.- Que, en lo que toca al beneficio obtenido por la actora al desplazarse su responsabilidad tributaria en el Impuesto Inmobiliario ante la existencia del usufructo a favor de Pacheco Golf Club Asociación Civil, en virtud de las Resoluciones Nros. 3889 y 3909 –de fechas 26/09/06 y 27/09/06, respectivamente- emitidas por la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, debe advertirse que tal circunstancia se produce en el ámbito de un tributo distinto al Impuesto a las Ganancias, cuyo objeto -definido en el art. 2° de la ley del impuesto- no alcanza a los gastos dejados de pagar. Asimismo, el artículo 103 de su decreto reglamentario, exige que la entrega del bien en calidad de préstamo sea generadora de beneficios gravados en la Ley del Impuesto a las Ganancias, lo que no se compadece con la situación invocada por la encartada.

Idéntico temperamento corresponde dispensar al planteo relativo a la desaparición como sujeto responsable en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, en atención a la constitución del usufructo mencionado.

VIII.- Que, tampoco se observa que la recurrente haya acreditado que fuera necesario realizar la disposición de los bienes a título gratuito para el cumplimiento del giro normal de su empresa. En ese sentido, siendo la actividad declarada de Agrolinks S.A. la de “Servicios Inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados N.C.P.”, resulta contradictoria la entrega de bienes sin contraprestación alguna.

En consecuencia, y de acuerdo con lo hasta aquí expuesto, entiendo que resulta aplicable al caso la presunción establecida en el art. 73 de la ley del impuesto -reglamentada por el art. 103 del decreto 1344/98-. Por ende, también resulta procedente la detracción de los quebrantos computables por el período 2006, los cuales fueron liquidados de acuerdo a los ajustes aquí confirmados.

IX.- Que, en lo atinente a la diferencia detectada en las amortizaciones computadas en el balance fiscal del año 2005, corresponde su confirmación, toda vez que la actora no introdujo agravio alguno al respecto en su líbelo recursivo.

X.- Que, en atención a lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N° 77/2011 (DV RR II P) en la parte correspondiente a la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias -períodos fiscales 2004 a 2006- con costas.

XI.- Que, a continuación corresponde tratar la Resolución N° 309/2011 -apelada en el Expte. N° 35.777-I-.

A través del mencionado acto, la inspección constató que se valorizó en defecto a los inmuebles declarados en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta –período fiscal 2004-. Frente a tal cargo, la actora fundó su agravio en la supuesta aplicabilidad de la doctrina vertida en el fallo “*Hermitage SA*”, y en subsidio planteó una sobrevaloración de dichos bienes.

XII.- Que, en lo que hace a la primera cuestión, es menester citar previamente, en lo que aquí interesa, lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el leading case “*Hermitage SA*”: *“…10) La peculiaridad que se presenta en el caso, es que tanto quienes presentaron la propuesta de ley, como algunos de los oponentes a ésta, manifestaron su coincidencia acerca de que con el tributo creado se trataba de captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presumía en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario (ver en el considerando anterior, lo expresado, respectivamente, por el diputado Lamberto, el senador Verna y el senador López)”*.

“12)...como principio general, no es objetable que el legislador al establecer un tributo utilice la técnica de las presunciones. La necesidad de acudir a éstas es admitida por la doctrina y receptada por los ordenamientos jurídicos de diversos países, aunque se ha enfatizado en que para evitar situaciones inicuas su uso debe ser limitado a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen”.

“En efecto, la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello, que " requieren un uso inteligente, concreto y racional". Es en el supuesto de las presunciones denominadas iuris et de iure, en el que la cuestión adquiere " su mayor dramatismo", pues hay veces que el legislador " para 'simplificar', acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales 'aseguramientos' (Salvador del Castillo Álvarez-Cedrón, "Consideraciones sobre las

presunciones jurídicas en materia impositiva", Revista de Administración Pública, n° 62, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1970, en especial, págs. 100, 104 y 136)".

"13) Que, en este orden de ideas, es pertinente recordar que esta Corte ha justificado la existencia de esta clase de mecanismos presuntivos, pero al así hacerlo, ponderó la existencia de excepcionales circunstancias...".

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

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

"15) Que, la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido".(Hermitage SA c/PEN - MEOSP - Título 5 - L. 25063 s/proceso de conocimiento" del 15/06/2010).

A la luz del citado fallo, se desprende que es a la actora a quien le corresponde demostrar fehacientemente la inexistencia de la renta presunta. Y es en esta línea que se agrega en los presentes autos el informe contable de fs. 427/429, mediante el cual los profesionales intervinientes exponen los resultados negativos, tanto contables como impositivos, correspondientes a los ejercicios 1999 a 2010 –excepto en el caso del 2006 que arrojó ganancia en ambos casos-.

Con respecto a los guarismos expresados, cabe considerar la acertada observación efectuada por la perito del Fisco Nacional: *"La Cra. Machuca señala que los resultados impositivos negativos de los períodos fiscales 2004 a 2006 señalado, han sido objeto de ajuste por parte del Fisco a través de la resolución 77/2011… que revirtió los quebrantos declarados por la actora y determinó un impuesto a ingresar… dicho ajuste se encuentra en trámite ante el T.F.N., expediente nro. 34.838-I, Sala "A" Vocalía 3ra."*

Por lo tanto, considerando como se resuelve el pleito referido al Impuesto a las Ganancias –períodos fiscales 2004 a 2006- de acuerdo al Considerando X, lo manifestado por el perito del ente fiscal y el informe pericial acompañado, se concluye que no surge la inexistencia de "ganancias"; condición necesaria e indispensable para habilitar la aplicación de la doctrina emanada del fallo "Hermitage S.A."

XIII- Que, en cuanto al último agravio, es preciso aclarar que el mismo se basa en considerar que el nuevo avaluó de los inmuebles – efectuado por ARBA con la Disposición Delegada N° 3274 de fecha 10/08/2010- alcanzó a la Unidad Funcional 147, la que a la fecha de dicha revaluación no existía, pues con la subdivisión de marzo 2005 se convirtió en una unidad complementaria del inmueble identificado catastralmente como N° 288 (partida 057-104869).

En suma, la encartada sostiene que se trató siempre del mismo terreno, permaneciendo sus

características y destino invariables en el tiempo, lo que torna procedente su criterio.

En apoyo a esta postura, la recurrente advierte que la misma Disposición N° 3274 establece su vigencia a partir de la aplicación de la metodología prevista en la Disposición N° 6011/02 y su modificatoria y, cuando correspondiere, a partir del momento de generarse los inmuebles descriptos precedentemente.

Por su parte, el organismo explica que la partida revaluada, y por la cual se queja la recurrente, se trataba de la Unidad Complementaria A N° 115065, cuyo nuevo valor operaba a partir de su nacimiento, esto es el 17/03/05 (fs. 101/102 y 225/232 cpo. Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta) lo que llevó a considerar que dicha partida catastral, identificada en el período fiscal 2004 como Unidad Funcional 147, no había sido revaluada por el ente provincial en ese ejercicio.

Relatado así los hechos, se desprende que lo que este Tribunal está llamado a resolver es acerca de la valuación fiscal que debe aplicarse a la unidad funcional 147 (partida 104776-4) en el período fiscal 2004.

Según surge de la información brindada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) incluida en los antecedentes administrativos, dicho organismo indica que según la cuarta ratificación del plano, de fecha 17/03/05, la Unidad Funcional 147 desaparece, originándose la Unidad Funcional 343 y la Unidad Funcional Complementaria A, otorgándosele a ésta última la partida 115065 que resulta revaluada.

Ello así, la UF 147, cuyo valor fiscal debe ser determinado, existe hasta marzo de 2005, fecha en que se subdivide, se le asigna nueva numeración, se recategoriza como destinada a espacio recreativo y, por tanto, se revalúa como tal.

En consecuencia, hacer lugar a la queja planteada implicaría asignar la valuación fiscal de un inmueble a otro distinto -aunque tengan áreas coincidentes- por cuanto la UF 147 (partida 104776-4) no se recategoriza tal como existía, sino que previamente se subdivide, lo que atentaría contra toda lógica jurídica y económica.

Además, no es ocioso destacar, que la encartada pese a contar con la posibilidad de diligenciar un oficio a la ARBA con el fin de comprobar la verosimilitud de sus dichos, no impulso la misma (vide fs. 406/407) lo que convierte sus argumentos en meras afirmaciones dogmáticas carentes de sustento probatorio.

Por todo lo expuesto, voto confirmar la resolución AFIP N° 309/2011 (DV RR II P) en todas sus partes, con costas.

XIV.- Que, en materia de intereses resarcitorios sólo cabe su confirmación, recordándose que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

XV.- Que en cuanto a la recalificación de la conducta del responsable en las previsiones del artículo 45 de la Ley N° 11.683 -por la Resolución N° 77/2011- y la supuesta violación al derecho de defensa, este Tribunal tiene dicho que "*...como lo tiene reiteradamente dicho nuestro Más Alto Tribunal (fallo 205:549, 247:52, 267:393, entre otros), cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del art. 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque satisface ese derecho fundamental ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un Organismo jurisdiccional en procura de justicia, tal como "in extenso", en el caso de marras, lo ha hecho el recurrente ante este Tribunal, pudiendo ofrecer todas las*

pruebas que hacían a su derecho..." (in re "Mirror Holding S.A", 15/9/06 expte. N° 20.440-I).

Sin perjuicio de ello, cabe destacar que el ente fiscal en el acto apelado, una vez contestada la vista y aportada la documentación correspondiente por parte de la encartada, fundó la recalificación efectuada en un nuevo análisis de la conducta aplicable al caso (vide fs. 146); hecho que permitió al contribuyente conocer la imputación realizada y ejercer oportunamente su derecho de defensa ante este Tribunal.

En mérito a las consideraciones que anteceden, no se observa que la actora haya visto agraviada la garantía del debido proceso ni el derecho de defensa, ya que es necesario que el vicio haya colocado a la parte en estado de indefensión, situación ésta que no se verificó en la especie, en tanto pudo exponer su derecho de defensa en esta instancia.

XVI.- Que respecto de la sanción aplicada en el Impuesto a las Ganancias, con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la ley Nº 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), debe señalarse que el mencionado artículo tipifica una infracción -omisión culposa- que requiere la concurrencia de dos elementos, por una parte, la omisión de pago de impuestos y, por la otra, el medio comisivo, el que puede ser: 1°) la falta de presentación de declaraciones juradas; o 2°) la presentación de declaraciones juradas inexactas (en este último supuesto, en tanto el juez administrativo descarte la existencia de "declaración engañosa"). En lo que atañe al último supuesto, cabe establecer que la inexactitud exigida por la citada norma refiere a errores o diferencias en el contenido de las declaraciones juradas, configurándose el ilícito cuando éstas contienen tal vicio y, como consecuencia de ello, se omite total o parcialmente el impuesto correspondiente.

Por lo tanto, para que se configure la sanción allí tipificada debe existir la concurrencia de la omisión del impuesto, elemento objetivo, y la conducta culpable del sujeto, es decir la existencia del elemento subjetivo.

En cuanto al elemento objetivo, entiendo que de los documentos obrantes en autos corresponde concluir que se encuentra debidamente acreditado este aspecto de la sanción apelada, en atención a que se omitió el ingreso del tributo en su justa medida, en tiempo y forma.

Respecto al elemento subjetivo, en la imputación de las conductas infraccionales tipificadas -en el caso por el art. 45- corresponde ponderar la presencia del mismo y su respectiva atribución al responsable con arreglo al principio de culpabilidad, como requisito ineludible de validez.

Como es sabido, la ley 11.683 recepta el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos - 271:297; 303:1548).

La responsabilidad penal -de eso se trata la cuestión debatida- sólo puede derivar de la comisión u omisión de un acto tipificado, contrario a derecho, resultante de un obrar culpable (en este caso "culpa") atribuible a un sujeto capaz, debiéndose descartar, según la mayoritaria y más respetada concepción doctrinaria y jurisprudencial, la fundamentación sobre bases puramente objetivas.

La atribución del elemento subjetivo al caso concreto debe surgir necesariamente, de la comprobación de la existencia de culpa imputable al calificar la conducta del responsable, debiendo ésta ser ponderada en consonancia con el conjunto de circunstancias personales y de tiempo y lugar que permitan, en la convicción del intérprete, encontrarla configurada.

Por tanto, en autos, debe indagarse si al presentarse declaraciones juradas inexactas y el ingreso del

tributo en defecto, se infringieron los deberes de cuidado mínimos referidos y si se produjo el resultado dañoso contemplado por la norma, circunstancias demostrativas de la presencia de un hecho culposo sancionable.

Si la contribuyente ha encaminado su conducta a la realización de un hecho jurídicamente debido o permitido, pero al hacerlo ha lesionado un bien jurídico infringiendo los deberes de cuidado que se le exigía respetar, se deduce que actuó con negligencia o imprudencia, ocasionando una lesión o menoscabo del bien tutelado. La merituación de tales circunstancias se refuerza ante la ausencia de controles o cuidados posteriores que hubieren permitido una reparación espontánea del daño.

Debe ahora esta instancia, examinar la presencia del elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión.

Ante todo es necesario recordar la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en autos; "Elen Valmi de Claret" de fecha 31/03/1999, donde al analizar la figura del artículo 45 de la ley de rito, dijo: "*… surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador…*". Sentado ello, y tras recordar su conocida doctrina en el sentido que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena concluyó "*… si bien, por lo tanto, es admisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando 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 de alguna excusa admitida por la legislación vigente*".

Resulta relevante destacar que la apelante, no obstante haber contado en esta instancia con todas las posibilidades, no aportó en autos ningún elemento a los efectos de demostrar un obrar diligente, tornándose sus dichos en meras afirmaciones dogmáticas sin sustento en la realidad fáctica. Es por ello que debe tenerse por acreditado el elemento subjetivo requerido en el tipo, por lo que se confirma la sanción apelada.

Sin embargo, la discrecionalidad del juez administrativo en materia de graduación de la pena no queda exenta de la revisión posterior por parte de este Tribunal como revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, en el caso concreto, entiendo que corresponde reducirla a su mínimo legal en atención a que en el acto atacado no ha fundamentado el agravamiento de la pena el contribuyente de autos y que el contribuyente carece de antecedentes infraccionales - hecho que, en principio, llevaría a reducir el quantum de la multa al mínimo legal de la escala punitiva-.

Las costas en este aspecto se imponen a la recurrente en la parte que se confirma y por su orden en la parte que se reduce la sanción.

XVII.- Que en referencia a la existencia de un supuesto error excusable de derecho invocado por la actora, previsto en el último párrafo del art. 45 de la Ley N° 11.683, cabe recordar que la Corte Suprema ha entendido que el error excusable en materia tributaria puede aducirse cuando exista oscuridad en las disposiciones de la ley o surjan dudas del texto de la ley en torno a la situación del contribuyente ("Morixe Hnos. S.A.C.I.", Fallos 319-1524). En tal sentido, ese tribunal ha considerado que, "siendo inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa", la multa del art. 45 de la ley 11.683 no debe aplicarse cuando existe "*error excusable con origen en la complejidad y las dificultades propias de la cuestión debatida [...] que quedó demostrada por el dispar tratamiento y las encontradas soluciones a las que llegaron los tribunales de las anteriores instancias*" ["Astra CAPSA c/ DGI", Fallos 334-53 (2011)].

En forma similar, la Cámara ha considerado que existe error excusable cuando "*la conducta de la*

actora resulta justificada, en la inteligencia de que la difícil interpretación de las normas aplicables o la mala redacción de sus disposiciones, sumadas a las confusiones derivadas de fallos contradictorios que actúan como causas de exculpación por error" (Sala II, "Cepas Argentina S.A. (TF 24.1461) c/D.G.I.", expte. 26.108/07, sentencia del 24/07/08, voto de los jueces Grecco y Herrera).

Como lo sostuviera la Sala A –en su anterior composición- "in re" "Gomer SACI" (25/2/1998) el error, como causal exonerativa de responsabilidad, requiere para su viabilidad que sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquél a quien se le atribuye la infracción.

De acuerdo a los términos de los antecedente mencionados, el error excusable requiere para su configuración que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en los diferentes preceptos de la norma cuestionada, o que de la inteligencia de su texto surjan dudas acerca de la situación frente al tributo. Debe destacarse que la causal exonerativa del error excusable precisa, a efectos de su viabilidad, que el mismo sea esencial, decisivo e inculpable.

Sentado ello, cabe destacar que el actor no sustenta la existencia del mentado supuesto eximente en un error de derecho debido a la interpretación realizada sobre la normativa del Impuesto a las Ganancias, sino que alega simplemente que su accionar no estuvo dirigido a eludir sus obligaciones tributarias, lo que sella la suerte adversa de su pretensión.

En virtud de los hechos verificados por el organismo fiscal, la falta de prueba que permita acreditar la existencia de alguna causal exculpatoria, y confirmado los elementos subjetivo y objetivo que el ilícito en cuestión requiere para su configuración, voto por confirmar la sanción aplicada con la graduación prevista en el Considerando precedente.

La Dra. O’Donnell dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiero al voto del Vocal instructor.

Con respecto a la graduación de la sanción, adhiero a la solución a la que arriba el Dr. Porporatto, toda vez que el acto sancionatorio luce desprovisto de argumentos que justifiquen el quantum fijado.

En virtud de la votación que antecede, **SE RESUELVE:**

1°) Confirmar parcialmente la Resolución N° 77/2011 (DV RR II P), en cuanto determina el Impuesto a las Ganancias y liquida intereses (cfr. Considerandos IV al X y XIV); y revocarla parcialmente en cuanto a la multa aplicada con base en las previsiones del art. 45 de la ley procedimental, correspondiendo reducirla a un monto equivalente al 50 % del monto del impuesto omitido, calculada en proporción a la determinación del impuesto que se confirma (cfr. Considerando XV a XVII). Las costas se imponen en relación a sus respectivos vencimientos, salvo en la proporción que se reduce la multa en la que se imponen por su orden.

2°) Confirmar la Resolución AFIP N° 309/2011 (DV RR II P) en todas sus partes, con costas (cfr. Considerandos XI a XIV).

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.02 13:49:25 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.02 20:28:11 -03:00

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

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.03 20:32:59 -03:00

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2023.03.03 20:33:00 -03:00