Expte. N° 45397/2022.-

///nos Aires, 17 de febrero de 2023.- JMVC

Y VISTOS: estos autos caratulados: “EL GALANTE SAICEI (TF 92553916-I) c/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”, y

CONSIDERANDO:

I.- Que en fecha 3/12/2021, el Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- decidió revocar la resolución apelada, N° 104/2019 (DI RSUR) de la D.G.I. -A.F.I.P. y, en consecuencia, hacer lugar a la repetición intentada por la actora, con más los respectivos intereses, liquidados a la tasa pasiva promedio publicada mensualmente por el B.C.R.A. (ver fs. 2315/2328 y fs. 7/12, respectivamente, del documento digitalizado).

Asimismo, impuso las costas a la demandada vencida.

II.- Que, para decidir del modo indicado, el Tribunal Jurisdiccional Administrativo, por el voto de la mayoría, tras adherir al relato que de los hechos había efectuado el Sr. Vocal preopinante, como así también a la solución a la que arribó, puntualizó que ya se había expedido en una cuestión análoga a la presente, en los autos caratulados: “Murphy, Tomás Martín (TF 34.506-I) c/D.G.I.", sentencia de fecha 26/09/2019, a cuyos fundamentos se remitió en honor a la brevedad.

Acto seguido reprodujo las partes concluyentes de dicha resolución, lo cual se replica en este acto a efectos de dotar al presente pronunciamiento de claridad y autosuficiencia.

En efecto, en dicha oportunidad, el voto mayoritario del pronunciamiento recurrido señaló que: *“...el hecho imponible de ‘obras sobre inmueble propio’ se configura con su respectiva enajenación. El Impuesto al Valor Agregado grava las transacciones onerosas que tengan por objeto bienes inmuebles con obras incorporadas efectuadas por empresas constructoras, en el caso de marras no existe transferencia onerosa (ni siquiera gratuita) de dichas obras de infraestructura a los titulares de las distintas parcelas destinadas a vivienda...”*.

Agregó que: *“En el mismo sentido la C.N.C.A.F. en los autos: “Fideicomiso Nordelta S.A. -Niella, Reinaldo s/recurso de apelación” (…) señaló: “Cabe precisar, en primer lugar, que la venta de los lotes no se encuentra alcanzada por el gravamen, mientras que las*

ventas, locaciones indicadas en el inciso c) del art. 3º e importaciones definitivas de títulos valores y de acciones se encuentra exenta…"" (énfasis agregado).

Y prosiguió: *"...Más adelante el fallo citado señala: "A juicio de este Tribunal, no debe soslayarse que sobre las partes comunes del club de campo no se transfiere el dominio a los compradores de los lotes, sino que se constituye a favor del "fundo dominante" adquirido (lote o parcela) una servidumbre de uso, que constituye por definición un derecho real sobre un inmueble ajeno y que no implica facultades de disposición -tal como se señalara en el considerando VII del presente pronunciamiento-.""*.

Para luego indicar que: *""Al ser ello así, interesa poner de resalto que, en rigor, en el caso de autos, no se configura el perfeccionamiento del hecho imponible en los términos requeridos por el art. 5, inc. e) de la ley del tributo, más arriba citado, en tanto establece como tal el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble sobre el que se realizaron las obras, "... entendiéndose que ésta tiene lugar al momento de extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior"."*.

Como así, también, que: *""Se requiere, por consiguiente, la transferencia del dominio del inmueble sobre el que se realizaron las obras, o al menos su posesión, lo que, en el caso, claramente no acontece, en tanto sobre los espacios comunes del emprendimiento inmobiliario, únicos sobre los que se realizaron tales obras, se constituye el derecho real de servidumbre.""*.

Finalizó sosteniendo que: *"En conclusión, no dándose el supuesto previsto por el art. 5º inc. e) de la Ley de IVA para el perfeccionamiento del hecho imponible al no transferirse el dominio del inmueble sobre el que se efectuaron las obras (espacios comunes), y tratándose en el caso de venta de acciones exentas en el Impuesto a las Ganancias, respondiendo toda esta operatoria a la normativa establecida por el decreto-ley 8912/77 y el decreto 9404/86, ambos de la Provincia de Buenos Aires y no a una estructura inadecuada, no se advierten razones para confirmar la tesitura fiscal."*.

Por su parte, el Sr. Vocal que integró el voto minoritario desarrolló similares conceptos, si bien con mayor amplitud. De igual

modo, apoyó su decisión en el pronunciamiento de esta Sala, *in re,* "Fideicomiso Nordelta S.A.", ya citado. Respecto a las costas, en cambio, postuló que debían ser distribuidas en el orden causado, en atención a la complejidad de la cuestión planteada.

En razón de lo expuesto el Tribunal *a quo*, por mayoría, dejó sin efecto la resolución impugnada e hizo lugar a la acción de repetición en los términos en que fue articulada por la actora, con más intereses calculados a la tasa pasiva promedio que publica el B.C.R.A. e impuso las costas al Fisco Nacional que resultó vencido.

III.- Que, contra lo así resuelto, la parte demandada en fecha 18/02/2022 interpuso apelación (ver fs. 2332/2334 del documento digitalizado).

En fecha 10/03/2022 la recurrente presentó su memorial (ver fs. 2343/2361 del documento digitalizado), habiendo la contraria contestado el traslado oportunamente conferido en fecha 8/06/2022 (ver fs. 2408/2427 del documento digitalizado).

IV.- Que el Fisco Nacional en su apelación manifestó, en primer lugar, que la resolución dictada por el Tribunal Fiscal le produce un gravamen irreparable y que, además, resulta un supuesto admisible de revisión por la Alzada, en los términos del art. 86, inc. b) de la ley 11.683, puesto que -en su criterio- se verifica una grave falencia en la valoración de la prueba arrimada al expediente y un claro apartamiento de los principios que reglamentan el procedimiento y la normativa aplicable a los hechos bajo examen.

Luego, destacó que conforme lo establece el decreto-ley 8912/77 y el decreto 9404/86 de la Provincia de Buenos Aires, los emprendimientos inmobiliarios (clubes de campo, countries, barrios cerrados y similares), pueden realizarse de acuerdo a lo dispuesto en la ley 13.512, o por el régimen de parcelas de dominio independiente (división por geodesia); previéndose la existencia de una entidad jurídica conformada por los titulares de las parcelas individuales que conforman el emprendimiento y que resulta titular del dominio de las áreas comunes (esparcimiento y circulación) del desarrollo.

Agregó que, en la generalidad de los casos, se constituye una sociedad anónima (con en este caso) que, una vez finalizadas las obras, del desarrollador le aporta los espacios comunes y las obras

realizadas en ellos, ya sea en forma onerosa o gratuita, mientras que la entidad desarrolladora vende el lote inescindible, se constituirá una servidumbre de uso en favor del adquirente sobre los espacios comunes y las obras realizadas.

En consecuencia, manifestó que el ente recaudador evaluó la operatoria en el marco de la realidad económica del negocio y de los roles que debió cumplir cada una de las partes intervinientes en el desarrollo y comercialización del emprendimiento a efectos de verificar el aspecto tributario pertinente, con independencia de la forma de organización jurídica adoptada, se entendió que la venta de lotes encubre la transferencia a título oneroso de las obras efectuadas en los espacios de uso común.

Advirtió que el Tribunal se “oculta” (sic) en la forma jurídica otorgada por el contribuyente, desconociendo la evidente preeminencia de la inteligencia del negocio subyacente en los contratos celebrados, existiendo una clara discrepancia entre la formalidad jurídica y la realidad económica, debiendo primar esta última.

Al respecto, trajo a colación las opiniones vertidas en los dictámenes N° 41/2006 (DAT) y N° 3/2005 (DI ALIR); para luego afirmar que yerra el Tribunal al basar su decisorio en el pronunciamiento de esta Sala en autos: “Fideicomiso Nordelta S.A.”, sentencia del 8/10/2015, confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Sobre el punto, indicó que el criterio sentado por la C.S.J.N. resulta aplicable solamente a ese caso particular, no siendo posible extender su aplicación a la generalidad de los contribuyentes, por lo que -según su concepción- no resulta de observación obligatoria para el organismo fiscal.

Por último, a este respecto, refirió que la decisión adoptada en el caso citado por el voto mayoritario en apoyo de su postura (“Murphy Thomas Martin TF 34.506-I”), se encuentra apelada ante esta Excma. Cámara de Apelaciones, careciendo a la fecha de sentencia.

En cuanto a la tasa de interés aplicable, recordó que conforme con la jurisprudencia de esta Excma. Cámara, resulta aplicable a los casos de repetición, aquella que fuera establecida por la Secretaría de Ingresos Públicos y no la que informa el B.C.R.A.; ello, de conformidad con lo establecido en el art. 768 del C.C. y C.N., postura que fuera



#36891783#356480535#20230216161240623

convalidada por numerosos precedentes jurisprudenciales del Tribunal citado.

De lo hasta aquí expuesto, derivó que el Tribunal apelado, excediendo el marco de libre ponderación y sana crítica que lo asiste en el ejercicio de sus facultades, incurrió en un grave apartamiento de la ley del tributo y de la doctrina y jurisprudencia imperante, generándole un gravamen irreparable y configurándose, entonces, una decisión arbitraria ya que se contradice con las constancias de autos, la normativa aplicable y la solución adoptada.

Por su parte, respecto a las costas resaltó que siendo su imposición un accesorio de la cuestión traída a debate, cuya solución brindada por el Tribunal *a quo* no se consiente, "…va de suyo que tampoco se comparte la imposición de costas al Fisco, cuestión que también merece sea revisada por la Excma. Cámara, dejándose así sin efecto por infundada…".

V.- Que cabe destacar que en el estudio y análisis de las posiciones de las partes, se seguirá el criterio trazado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que establece que los jueces no estamos obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso con sustento en un pronunciamiento válido (cfr. C.S.J.N., *Fallos*: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970, entre otros y, en sentido concordante, esta Sala, *in re*, "Guerberof, Jorge Enrique c/E.N. -A.F.I.P. s/proceso de conocimiento", Expte. N° 5094/2020, del 24/05/2022, entre muchos otros).

VI.- Que, en autos se discute la legitimidad de la Resolución N° 104/2019 (DI RSUR), dictada en fecha 17/09/2019, por conducto de la cual se denegó la repetición oportunamente efectuada por la contribuyente actora en los términos del art. 81, primer párrafo de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), con motivo de haber ingresado indebidamente -según el criterio de la contribuyente- la suma de pesos dos millones trescientos doce mil trescientos uno con cuarenta y seis centavos ($ 2.312.301,46) en concepto de I.V.A., correspondiente a los períodos fiscales 10/2010 a 5/2018 (ver fs. 7/12 del documento digitalizado).

VII.- Que, en atención a las manifestaciones vertidas en el memorial por la demandada debe señalarse que, en rigor, el recurso no

se ajustó a lo establecido en el art. 265 del C.P.C.C.N., norma que resulta de aplicación al caso en atención a lo dispuesto por el art. 91 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.).

Esto es así pues, frente a lo decidido por mayoría en la instancia anterior, la recurrente expuso escasas líneas en las cuales expresó argumentos endebles y superficiales que de modo alguno atacaron los fundamentos del pronunciamiento, no erigiéndose de ese modo, en una crítica concreta y razonada del pronunciamiento recurrido como era menester a efectos de que este Tribunal sea habilitado a analizar el contenido del mismo.

La circunstancia antes mencionada acota los alcances de la atribución revisora de esta Sala pues, cuando el recurso se limita a discrepar con los fundamentos del pronunciamiento del T.F.N. sin aportar material discursivo proclive al disenso o que promueva el análisis crítico por parte de este Tribunal.

De allí que el memorial, al solo importar un cuestionamiento formal e insuficiente de la sentencia apelada, termina por dejar vigentes argumentos decisivos en los que hace pie la resolución cuestionada; circunstancia que impide su revocación (cfr. C.S.J.N. *Fallos,* 333:1657, y expte. A. 1003. XLIV “Alfacar S.A. s/concurso preventivo”, sentencia del 13/12/2011; asimismo, con otra formulación ver *Fallos,* 328: 645, entre otros).

En tal sentido, cabe recordar que esta Cámara ha preconizado reiteradamente que la expresión de agravios debe consistir en una crítica concreta y razonada del pronunciamiento apelado. Tal exigencia no se sustituye con una mera discrepancia con el criterio del juzgador, pues debe criticarse la sentencia y no reiterar literalmente cuestiones ya examinadas por el Tribunal en la instancia anterior, sin aportar nuevos elementos de juicio que permitan a este Tribunal siquiera considerar la posibilidad de variar el criterio sustentado en la instancia anterior.

Es que, la expresión de agravios carece de contenido si en ella solo se hacen afirmaciones de carácter general, sin indicar los errores u omisiones en el pronunciamiento y sin atacar en forma concreta los verdaderos fundamentos del fallo.

A su vez, la exigencia concerniente a la crítica concreta se refiere a la precisión que implica señalar específicamente el agravio vertido, mientras que el requerimiento de que aquella sea razonada, alude a los fundamentos, bases y sustanciaciones del recurso, el cual debe demostrar en qué reside el desacierto del razonamiento contenido en la sentencia que se impugna (cfr., en sentido concordante, Fenochietto, Carlos Eduardo - Arazi, Roland, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, comentado y concordado, T.1, Astrea, Buenos Aires, 1983, pp. 834/837 y esta Sala, en autos: “Ramón S.R.L. c/Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, Expte. Nº 28.367/2019, del 5 de marzo de 2020, entre otros).

Por cierto, también se ha sostenido reiteradamente que la operación de criticar es muy distinta a la de disentir. En efecto, la crítica debe significar un ataque directo y pertinente a la fundamentación del fallo, con miras a demostrar los errores jurídicos y fácticos que éste pudiere contener. Por el contrario, disentir implica meramente exponer que no se está de acuerdo con la sentencia, según ha tenido oportunidad de indicar esta Sala, tanto en su anterior integración, *in re,* “Contreras, Hugo S. c/J.E.M.G.E.”, sentencia del 29/03/2011 y sus citas, como en la actual, en autos: “Oro, Guillermo Alberto y otros c/E.N. -D.I.E.”, del 14/02/2012, entre otros.

Con una perspectiva afín a la descripta, la Corte Suprema de Justicia ha interpretado que no alcanza para descalificar una sentencia el sostenimiento de una opinión diversa o alternativa a la expresada por el juzgador, de por sí insuficiente para demostrar que ésta conduzca a un apartamiento palmario de la solución jurídica prevista para el caso, o adolezca de una decisiva carencia de fundamentación (cfr. *Fallos*, 305:1058; 306:598; 324:2460; 327:2168; 329:3979, entre otros en los cuales se descartó la tacha de arbitrariedad).

VIII.- Que, a la luz de estos principios, pesaba sobre la recurrente el deber de demostrar el error en el que habría incurrido el T.F.N., no pudiendo considerarse razonablemente que haya formulado una crítica seria de la resolución recurrida ante este Tribunal, por cuanto al proceder como se mencionó anteriormente, no se hizo debido cargo de los fundamentos dados en el pronunciamiento apelado.

En efecto, corresponde enfatizar que el recurso carece de sustento jurídico de entidad que permita la revisión de la decisión de la instancia, en la medida en que tras reproducir acríticamente sendos pasajes, se limitó a señalar que la decisión adecuada del caso bajo examen, es aquella que surge de lo expresado en los dictámenes emitidos de su representada, los cuales -cabe resaltarlo- son temporalmente anteriores al pronunciamiento de esta Sala *in re,* "Fideicomiso Nordelta S.A.", sentencia del 8/10/2015 (confirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fecha 10/08/2017 por aplicación de la solución prevista en el art. 280 del C.P.C.C.N.), resultando asimismo estos precedentes los principales basamentos sobre los que se encolumnó la decisión del Tribunal *a quo.*

Sobre este aspecto, no formuló siquiera un párrafo en un intento de justificar su discrepancia. Lo cual importa un defecto insalvable de argumentación al no haber explicado concienzudamente cuál sería el motivo por el que habría que apartarse de lo resuelto en ese caso, tanto por esta Cámara de Apelaciones como por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En tal sentido, se limita a decir: *"…yerra el Tribunal al basar su decisorio en el pronunciamiento de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en autos "Fideicomiso Nordelta S.A." (…)"*, sin introducir ningún nuevo argumento, ni mencionar porqué afirma con vehemencia que ese precedente no resulta aplicable al caso, desviando la atención a la cuestión teórica vinculada al alcance del precedente jurisprudencial en términos generales, lo cual importa un desacierto considerable.

Con relación a las manifestaciones vertidas respecto a la tasa de interés aplicable, cabe puntualizar que la tesitura del Fisco tampoco puede prosperar por cuanto, la decisión apelada aplica la normativa vigente al tiempo de la iniciación de la acción.

En este orden de consideraciones, debe indicarse que la resolución M.H. N° 598/2019 (B.O. del 18/07/2019), estableció que la tasa de interés aplicable a las repeticiones que se inicien a partir del 1° de agosto de 2019 será la efectiva mensual surgida de considerar la tasa pasiva promedio publicada por el B.C.R.A. para el período de treinta días

finalizado el día veinte del mes inmediato anterior al inicio del referido trimestre.

Al respecto, téngase presente que la demanda de repetición fue iniciada en fecha 11/10/2019 (ver fs. 1 del documento digitalizado), por manera que lo expresado sobre el punto por el demandado carece de asidero y no corresponde su consideración.

A lo expuesto debe agregarse que en fecha 25/08/2022 fue publicada en el Boletín Oficial la resolución M.E. N° 559/2022, la cual derogó la resolución M.H. N° 598/2019, a partir de su entrada en vigencia el día de la publicación. En consecuencia, corresponderá tener presente lo allí previsto a partir de su entrada en vigencia (cfr. art. 4° de la citada resolución).

Por último, en cuanto a los pretendidos agravios sobre la imposición de las costas, cabe enfatizar que tal como han sido formulados, se limitan a reiterar el principio objetivo contenido en el art. 68 del C.P.C.C.N. -de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.-, por manera que, en orden al modo en que se resuelve la cuestión de fondo, no resultan suficientes a los fines de otorgar carácter de agravio a este aspecto de la apelación.

Por todo ello, la pieza bajo examen carece de entidad recursiva ya que se presenta huérfana de una argumentación sustentable y autónoma, limitándose a efectuar consideraciones subjetivas carentes de toda argumentación crítica, olvidando el mandato y la carga expresamente establecidos en la normativa procesal vigente, a la cual insoslayablemente debió atender y satisfacer sus postulados, so riesgo de sellar negativamente la suerte de su recurso.

Por lo expuesto, corresponde desestimar la apelación de la demandada y confirmar el pronunciamiento del T.F.N. en cuanto fue materia de recurso.

IX.- Que, en cuanto a las costas de esta instancia, corresponde que sean impuestas al Fisco Nacional, en tanto resulta vencido y no se observan motivos para la dispensa (cfr. art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Por lo expuesto, el Tribunal **RESUELVE: 1°)** desestimar la apelación del Fisco Nacional y, en consecuencia, confirmar la decisión del

Tribunal Fiscal de la Nación de fecha 3/12/2021 en cuanto al fondo de la cuestión y la imposición de costas y **2°)** las costas de esta instancia son a la vencida (cfr. art. 68, 1° parte del C.P.C.C.N., de aplicación supletoria por conducto del art. 197 de la L.P.T.).

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

JOSÉ LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

LUIS M. MÁRQUEZ

Fecha de firma: 17/02/2023
Firmado por: LUIS MARIA MARQUEZ, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: MARIA CLAUDIA CAPUTI, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JOSE LUIS LOPEZ CASTINEIRA, JUEZ DE CAMARA

#36891783#356480535#20230216161240623