



NOVEDADES JURISPRUDENCIALES

CÁMARA NACIONAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA FEDERAL

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

CONTE GRAND, GERARDO AMADEO (TF 24212-I) c/ DGI

Incremento patrimonial no justificado. Persona física. Anticipos y retenciones de impuesto no declaradas en el patrimonio. Rentas de primera categoría. Inmueble de carácter ganancial.

Conforme lo expone el juez administrativo en autos, el objetivo de consignar en la declaración jurada anual el total de las ganancias percibidas o devengadas (sean estas gravadas, exentas y no alcanzadas), la nómina y valor de los bienes (situados, colocados o utilizados en el país y en el extranjero) al 31 de diciembre de cada año por el cual se formula la declaración y del anterior, así como también las sumas que adeudaban al último día del año, se fundamenta en el hecho de determinar las variaciones patrimoniales realizadas en el ejercicio y el monto consumido. Bajo dicha pauta, y a la luz de lo normado por el artículo 3 del decreto que reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias, es que no resulta adecuado excluir de la determinación del patrimonio los anticipos ingresados ni las retenciones sufridas a cuenta del tributo en atención a que aquellos pagos a cuenta son créditos del período fiscal por el que se efectúa la declaración.

La tesis en que se basa la actora no puede prosperar, por cuanto ella explica que en la sentencia se debió reconocer que si corresponde la inclusión de los créditos provenientes de tales conceptos, también resulta procedente contemplar las deudas emergentes del devengamiento de los impuestos a las ganancias sobre los bienes personales del período por el cual se liquida el tributo. Si bien dichos argumentos se presentan como un razonamiento deductivamente válido y en apariencia sólido, el Tribunal no puede recibir favorable acogida.

Asimismo, el contribuyente excluyó de su declaración jurada rentas de la primera categoría - en la convicción de que tal deber correspondía a su esposa - originadas en el valor locativo de un inmueble de carácter ganancial. Del análisis de las normas que contemplan la forma de distribución de las ganancias entre los cónyuges para constituir la base imponible del impuesto de cada uno y sus excepciones (artículos 28, 29 y 30 de la ley del tributo y artículo 51 del decreto 1344/98), se concluyó que la recurrente no había logrado demostrar de modo fehaciente - tal y como lo exige el decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias -, que los fondos con los que se adquirió el bien productor de rendimientos gravados fueran producto del ejercicio de la profesión de su cónyuge.

Aun cuando las probanzas arrimadas puedan razonablemente llegar a generar indicios acerca de que los fondos con los que efectivamente adquirió ese bien se originan exclusivamente en el resultado del desempeño laboral de la esposa, tal extremo excepcional a las pautas de atribución de rentas de la sociedad conyugal que autoriza la norma no fue demostrado fehacientemente del modo en que lo requiere el incuestionado artículo 51 del decreto 1344/1998, pese a haber acompañado la escritura del inmueble de titularidad dominial de la esposa y su certificado de servicios, probanzas que permiten generar convicción acerca de su capacidad adquisitiva respecto de ese bien.

Por ello, el Tribunal decidió desestimar el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en su consecuencia, confirmar la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación.



CÁMARA NACIONAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA FEDERAL

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. PROCEDIMIENTO.

ALFRED C. TOEPFER INTERNACIONAL S.A. (TF 27014-I) c/ DGI

Empresas vinculadas. Precios de transferencia. Valores de referencia. Método. Procedimiento judicial. Competencia de la Cámara.

Corresponde establecer en la citada causa cuál es el valor que debe tomarse en consideración, a fin de determinar la materia imponible resultante de las operaciones de exportación que realiza la actora, es decir, definir si son los que surgen de aplicar el valor de mercado a la fecha de concertación, o si se debe acudir a los precios establecidos por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca y Alimentos de la Nación de la fecha de embarque, y de ellos el que resulta mayor, siendo este el criterio sostenido por el Fisco.

Analizada la normativa aplicable (arts. 8 y 15 de la LIG), la Alzada señala que como producto del estudio de las operaciones realizadas por la actora con empresas vinculadas, se observó que las mismas se apartaban del principio “arm's length”, dado que las condiciones cumplimentadas eran diferentes de las pactadas con compañías independientes, siendo tomadas estas últimas como comparables internos. Se constató que, mientras en las operaciones concertadas con compañías independientes el valor del commodity comercializado es superior al valor FOB oficial a la fecha de embarque, en las transacciones con compañías vinculadas no ocurre lo mismo. Además, en transacciones con partes independientes, en los casos en que el precio pactado es inferior al FOB oficial a la fecha de embarque, se tuvo en cuenta en el momento del contrato el valor a futuro de la mercadería, siendo que las diferencias observadas constituían un efecto causado por la volatilidad del mercado. De allí que el Ente Fiscal consideró que el método de comparación más apropiado es el mencionado en el inciso a), es decir, el del precio comparable no controlado. Se concluyó que el criterio fiscal de considerar los valores establecidos por el mercado, según los publicados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca, a la fecha de embarque, resultaba ajustado a derecho, pues establecido el método, el estudio de las operaciones llevadas a cabo con empresas independientes, del que surge que los precios fijados al momento de la celebración del contrato son similares a los valores que fija la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca a la fecha de embarque, sustenta adecuadamente la decisión del Ente Fiscal

Se destaca asimismo que dado que el lugar de destino de los productos exportados no son países productores de las commodities involucradas, no existen precios mayoristas de referencia en los mercados de destino, lo que traduce en ajustado a derecho el criterio fiscal de comparar con los valores publicados por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos.

Los términos de la litis en un proceso ante el Tribunal Fiscal quedan establecidos en el trámite de las actuaciones que dieron origen al proceso jurisdiccional. En ellas el Organismo Fiscal fija el alcance de la imputación que se formula, y de tal modo, el contenido material de la controversia por ventilarse por ante el Tribunal Fiscal queda fijado de tal modo y confinado en aquella etapa. Es que el acto de fijación de la acción del Fisco está expresado en la resolución por la que se dispuso correr vista de lo actuado y se llevó a cabo la determinación de los tributos a abonar y demás accesorios.

Asimismo, en materia administrativa la demanda judicial debe versar sobre los mismos hechos y derechos invocados al efectuar el reclamo o al impugnar el acto en sede administrativa; es decir, que



son los mismos temas y motivos propuestos a decisión administrativa los que deben ser sometidos a juzgamiento judicial.

En idéntico sentido, cabe recordar que la competencia de la Cámara se encuentra limitada por el alcance de los recursos concedidos y los fundamentos contenidos en la expresión de agravios. Si tal premisa no se respeta, se viola el principio de congruencia que se sustenta en los artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional. No obstante, y como contrapartida, quien apela no puede a través de su expresión de agravios modificar los planteos en que originariamente dedujo su pretensión.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. PROCEDIMIENTO

FIDEICOMISO NORDELTA S.A. – NIELLA REINALDO s/ RECURSO DE APELACIÓN

Fideicomiso de construcción de barrios cerrados. Obra sobre inmueble propio. Transferencia de inmueble y una acción. Base imponible. Obra sobre inmueble propio.

Interpretación tributaria. Principio de la realidad económica. Contrato vehículo. Negocio subyacente.

Se entendió que en el caso se cumplían las condiciones requeridas por la norma, siendo que el ente que realiza obras sobre inmueble propio con fines de lucro actúa como empresa de construcción, y el fiduciante, al resultar también beneficiario (aunque no adjudicatario de las unidades) realizó una transmisión en fiducia temporal con el objeto de un negocio (propósito de lucro). Su intención no fue desapoderarse de los bienes, sino realizar una inversión inmobiliaria.

No se trata de la mera transferencia de un inmueble y una acción representativa del capital social de la asociación civil sin fines de lucro creada para la administración de cada barrio, dado que, según surge de la documental agregada, el área de viviendas y el área común de infraestructura conforman un todo inescindible que no puede modificarse por quienes resultan adquirentes de los terrenos. Ha sido la fiduciaria (y no las asociaciones civiles creadas) quien en todos los casos ha transmitido la acción.

Es así como, más allá de la forma jurídica adoptada, de acuerdo con la documentación obrante en los antecedentes administrativos, se verificó la hipótesis de incidencia prevista en el art. 3° inc. b) de la ley de IVA al tratarse de un sujeto que desarrollaba obras sobre inmueble propio para lucrar con la posterior venta de inmuebles, es decir, que actuaba como "empresa constructora".

Más allá de la adopción de cualquier forma jurídica que se aplique para la transferencia del dominio de los espacios comunes, la realidad económica del negocio llevado a cabo por el contribuyente del rubro implica la ejecución de obras sobre inmueble propio, actividad alcanzada por el impuesto al valor agregado. (Dict. 3/2005 DI ALIR y Dict. 41/2006 DAT)

En forma subsidiaria, para el caso que se considere gravada la operación se cuestiona el método utilizado en la resolución que se apela para el armado de la base imponible. A efectos de determinar el precio de las obras que presume fueron transferidas, incluye en la ecuación el precio correspondiente a la venta de los terrenos o lotes, que constituyen cosas inmuebles perfectamente diferenciadas de aquellas otras cosas inmuebles (los espacios comunes) sobre las que se realizaron las obras en cuestión. Asimismo se agravia que para medir el valor atribuible a las obras y al inmueble se haya utilizado el cálculo de costos conforme la ley de impuesto a las ganancias en lugar de proporción según valuación fiscal. Analiza el artículo 10 de la ley de IVA.



Al respecto el Fisco entiende que el real sentido del artículo 10 al utilizar la expresión "en su defecto" no puede ser otra que la situación en que no se cuente con las valuaciones fiscales.

En función del orden de prelación que brinda la norma y dado vez que los inmuebles se comercializaron en su gran mayoría antes de la nueva valuación fiscal, el Fisco recurrió válidamente a la proporcionalidad.

La metodología de ajuste utilizada por el Fisco que realizó la determinación del porcentaje del valor del terreno y de la construcción en cada barrio al final de cada año, habiéndose relacionado ello con el total de metros cuadrados vendibles, vendidos y pendientes, se esgrime razonable, y los elementos de prueba aportados por la actora no permiten rebatir esas conclusiones.

El costo efectivo del terreno no está solo compuesto por el valor de origen, sino por todos los gastos necesarios para ponerlo en condiciones de venta. Claramente, ese valor incorporado es parte de las obras realizadas sobre el inmueble.

Por otra parte, luego de señalar que el tratamiento tributario de los fideicomisos está todavía en desarrollo, se sostuvo que en ese marco general de incertidumbre, el juzgador debe dar preeminencia en la resolución de los concretos casos sujetos a su interpretación a la inteligencia del negocio subyacente en los contratos celebrados por las partes, pues de existir discrepancia entre la formalidad jurídica y la realidad económica, el tratamiento a acordar en el derecho tributario -en el que el principio de la capacidad contributiva se erige en criterio distributivo de las cargas públicas- debe privilegiar la alternativa que exhiba mayor correspondencia con el sistema en que actúa.

Se remitió a la doctrina según la cual es importante atender a los efectos económicos que crea cada negocio fiduciario en particular e interpretar los hechos a través del criterio de la realidad económica para determinar el tratamiento tributario aplicable al fideicomiso no porque la forma jurídica sea inadecuada, que es el caso al que alude el artículo 2 de la ley 11683, sino porque al resultar adecuada a demasiadas situaciones económicas distintas, genera el mismo efecto. Ello pues, en rigor, el fideicomiso no representa un negocio autónomo, sino que se formaliza para llevar a cabo otros negocios subyacentes a través del patrimonio fiduciario.

CÁMARA NACIONAL CONTENCIONSO ADMINISTRATIVA FEDERAL

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

COOPERATIVA ARGENTINA TEXTIL DE TRABAJO LTDA. (TF 25143-I) c/ DGI

Crédito fiscal. Cooperativas de trabajo. Tratamiento fiscal de los servicios prestados a terceros contratantes.

En virtud de conocida jurisprudencia y a la luz de la normativa involucrada solo cabe concluir que los servicios que a título oneroso presta la cooperativa a terceros resultan actos cooperativos gravados. En ese contexto, y siendo que la exención que beneficia a la cooperativa resultaba limitada a los servicios que le prestaba a sus socios, no corresponde computar el crédito fiscal originado en las compras efectuadas por la cooperativa si el gravamen no fue discriminado. Todo ello en virtud de lo que establece el inciso a) del artículo 12 de la ley del gravamen, que exige la existencia de facturación del impuesto y el artículo 41, que establece el requisito de discriminación a los efectos del cómputo del crédito fiscal, norma que se integra con el artículo 37 del mismo cuerpo legal.

Dr. Mariano Moreno 957, Piso 7 - Oficina "3" – (C1091AAS) Buenos Aires

T.E: (54 11) 5272-1100 – FAX: (54 11) 5272-1123

info@lopeztoussaint.com.ar

www.lopeztoussaint.com.ar



Asimismo, se destacó que no fue demostrado el efectivo ingreso de los débitos fiscales de los correspondientes proveedores ni se han aportado elementos probatorios que desvirtúen la pretensión fiscal.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

PROCEDIMIENTO

COMBUSTIBLES ARGENTINA S.A. s/ RECURSO DE APELACIÓN

Competencia. Caducidad del plan de pagos. Rechazo de la improcedencia formal planteada por el fisco. Aplicación del artículo 40 del decreto reglamentario de la ley 19.549. Plazo para apelar. Falta de instrucción de sumario y de dictamen. Improcedencia de la nulidad.

En un caso en que el Tribunal se había declarado incompetente para entender en un decaimiento de un plan de facilidades de pago, la Alzada revocó el decisorio al considerar que se trataba de una sanción y devolvió el expediente al Tribunal.

El Fisco planteó la improcedencia formal del recurso atento a que había sido interpuesto vencido en exceso el plazo de quince días.

El Tribunal Fiscal de la Nación rechazó el planteo. Destacó que el decreto que instauró el régimen de moratoria no estableció mecanismo de impugnación alguno y que sería un exceso ritual manifiesto aplicar el plazo previsto por el artículo 76 de la ley 11683, ya que en ningún momento la resolución que comunicó la caducidad hizo referencia al régimen de impugnación aplicable. Así, entendieron que debe otorgarse un plazo prudencial para la impugnación de este tipo de actos y es en el artículo 40 del decreto reglamentario de la ley nacional de procedimientos administrativos, de aplicación supletoria a la ley 11683, donde esa situación está prevista. Agregaron que ello no importa una ampliación del plazo para interponer los recursos admisibles, sino simplemente la solución que en un caso de excepcionalidad patente debe ponderarse la aplicación del régimen procesal compatible que mejor ponga a resguardo el derecho de defensa del contribuyente.

Por otro lado, la actora sostuvo la nulidad de la comunicación de caducidad al entender que se habría debido instruir el correspondiente sumario para el ejercicio del derecho de defensa. Asimismo, plantea la incompetencia del funcionario que dictó el acto para aplicar sanciones, atento a no tratarse de un juez administrativo.

Se rechazaron los planteos. En cuanto a la competencia del funcionario, se dijo que la comunicación de caducidad no se encuadra en ninguno de los supuestos previstos por el artículo 9, inciso b), del decreto 618/1997. En la misma inteligencia, se dijo que el dictamen jurídico previo corresponde para los casos en que el juez administrativo no abogado deba resolver, no tratándose en la especie de un juez administrativo, figura que tampoco requiere la normativa vigente para el dictado del acto en cuestión. Así, no corresponde la exigencia de dictamen jurídico previo.

Ver también:

Rechazo de la nulidad por falta de dictamen: "Fabripack SA" - CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 9/9/2010
Hizo lugar a la nulidad por falta de dictamen: "OFIS SA" - TFN - Sala D – 8/11/2012; "Mayol, Isabel Catalina" - TFN - Sala C - 26/11/2010



CÁMARA NACIONAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA FEDERAL

COOPERATIVA PROVISIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS S.A. (TF 29997-I) c/ DGI

PROCEDIMIENTO.

Competencia. Determinación de oficio. Concepto. Tutela judicial efectiva. Ley antievasión.

La circunstancia de no haber cumplido la Autoridad Fiscal con el trámite de determinación de oficio establecido en la ley 11.683 no obsta a la competencia del Tribunal Fiscal (TFN) en la materia, habida cuenta de que ante él podían oponerse las defensas que no se tuvo oportunidad de utilizar en sede administrativa, entre ellas, si procediere, la nulidad del procedimiento seguido. De no ser así, la Administración podría eludir la competencia del TFN mediante el simple arbitrio de no seguir el procedimiento establecido en las leyes que rigen la materia.

Ello así, mediante Nota Externa, la AFIP intimó a la actora para que dentro de quince días de notificada disminuyera el monto computado como crédito fiscal en las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado y que ingresara la suma allí detallada como consecuencia de la variación en el saldo a ingresar a raíz de las operaciones impugnadas.

En esas condiciones, el acto por el cual se intimó el pago del tributo excede de aquellos previstos en el artículo 14 de la ley 11.683 y se comporta como una verdadera determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, en tanto existe la individualización del contribuyente, monto y elementos que permiten precisar la pretensión fiscal, y vino precedido de una puntual tarea de fiscalización tendiente a coleccionar datos de hecho y de carácter técnico que concluyen con la liquidación del tributo a ingresar, modificando de este modo la obligación material declarada por el contribuyente. Lo dispuesto en el artículo 2, párrafo 2 de la ley 25345 no es obstáculo a la competencia del TFN. Adoptarse una interpretación diferente, que impidiese recurrir al tribunal en estos casos, conllevaría privar al contribuyente del acceso a una jurisdicción especializada en la materia, con suspensión del cobro de la deuda reclamada mientras dura su trámite, en desmedro de una mayor tutela efectiva de sus derechos.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

PROCEDIMIENTO

CUADROS MARTI, MARÍA ROSARIO s/ DENEGATORIA DE REPETICIÓN – IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA

Excepciones. Falta de legitimación activa para repetir. Responsable sustituto.

Se hizo lugar a la excepción de falta de legitimación opuesta por el Fisco al entender que la acción de repetición debía ser intentada por la apoderada y responsable sustituta de la actora respecto del impuesto a la ganancia mínima presunta en razón de lo normado en el último párrafo del artículo 2 de la ley que estableció el gravamen, dado que es ella quien tiene legitimación activa para así hacerlo en razón de la relación jurídico-tributaria de pleno derecho que la vincula con el Fisco nacional. Ello por cuanto si el legislador ha resuelto establecer el deber tributario a cargo de una persona diversa a aquella que ha realizado el hecho imponible, lo ha hecho, entre otras razones, con el fin de eliminar el costoso y desgastador contacto con múltiples destinatarios legales tributarios, tal finalidad se vería frustrada si el contacto se produjera en la fase del reembolso.



CÁMARA NACIONAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA FEDERAL

PROCEDIMIENTO

INNOVACIÓN S.A. (TF 27244-I) c/ DGI

Penal tributario. Prejudicialidad. Cosa juzgada respecto de la materialidad de los hechos. Base para aplicar multas. Nulidad.

Si bien el artículo 20 de la ley penal tributaria, que dispone que la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero que la autoridad administrativa solo podrá aplicar las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial, se refiere a la imposición de sanciones; los conceptos contenidos en ella resultan aplicables también, en algunas circunstancias, a la determinación de tributos. En efecto, atento a que la finalidad de tales límites ha de encontrarse en que si la eximición de la responsabilidad en sede penal se alcanzó por la constatación de la inexistencia de la conducta que se le achaca al imputado, no sería razonable que el juez administrativo tuviera por acaecido el hecho ilícito, por cuanto en tal situación se caería en un inaceptable escándalo jurídico, riesgo que se supera condicionando el dictado de la resolución administrativa, bajo ciertos aspectos, a las conclusiones arribadas en el proceso penal. En el caso de autos, el juez en lo penal ordenó la realización de una pericia contable con el objeto de que se informe sobre determinados puntos, vinculados con los ajustes discutidos, y en la que se analizó la totalidad de la documentación secuestrada por la Administración, concluyendo los expertos contables en que el 35% del impuesto omitido no sería el que afirmaba la Administración. Dicho monto, cabe aclarar, es la base para la aplicación de la multa.

En ese contexto, se señaló que resulta imposible desatender declaraciones de hechos contenidas en la sentencia penal. Una solución contraria transformaría el efecto de la sentencia penal en una expresión meramente declarativa, en claro desmedro de la garantía constitucional del "non bis in idem", y en franca violación a la intención preclara del legislador de mantener la coherencia respecto de la plataforma fáctica común al proceso penal tributario y al procedimiento administrativo de determinación del tributo.

Antecedente en el mismo sentido: TFN - Sala D - 11/06/2012

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

PIANTONI HERMANOS S.A.C.I.F.I. Y A. s/ RECURSO DE APELACIÓN – IMPUESTO SOBRE LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS EN CUENTA CORRIENTE BANCARIA

IMPUESTO SOBRE LOS DÉBITOS Y CRÉDITOS EN LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

Objeto. Inexistencia de sistema organizado de pagos. Compraventa de cigarrillos.

El gravamen en cuestión no implica necesariamente la utilización compulsiva de medios bancarios cuando las circunstancias que rodeen a las distintas operatorias económicas justifiquen, excepcionalmente, la aceptación de otros medios cancelatorios de las obligaciones.



LÓPEZ TOUSSAINT y Asociados
CIENCIAS ECONÓMICAS – CONSULTORES TRIBUTARIOS Y FISCALES

Ello sucede a juicio del Tribunal en el caso donde las ventas de cigarrillos al público consumidor se realizan mayoritariamente en efectivo, siendo efectuadas además por pequeños minoristas con un estrecho margen de utilidad. En tal sentido, la posición fiscal de exigir al contribuyente el depósito previo de las sumas que percibe en efectivo en una cuenta propia para luego efectuar el pago al proveedor a través de un medio bancario traería aparejado un costo que, en definitiva, terminaría anulando dicho margen de ganancia.

Se revocó la resolución, y las costas se impusieron por su orden por la complejidad de la cuestión.

Dr. Mariano Moreno 957, Piso 7 - Oficina "3" – (C1091AAS) Buenos Aires

T.E: (54 11) 5272-1100 – FAX: (54 11) 5272-1123

info@lopeztoussaint.com.ar

www.lopeztoussaint.com.ar