

**Voces:** TRIBUTARIO - IMPUESTOS - IMPUESTO A LA GANANCIA MÍNIMA PRESUNTA - MULTA ADMINISTRATIVA - INTERPRETACIÓN DE LA LEY - INCONSTITUCIONALIDAD - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

**Partes:** Fideicomiso San Gabriel c/ Dirección General Impositiva | recurso directo de organismo externo

**Tribunal:** Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal

**Sala/Juzgado:** V

**Fecha:** 7-abr-2015

**Cita:** MJ-JU-M-92942-AR | MJJ92942

**Producto:** SOC,MJ

Se confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal que dejó sin efecto una multa de la DGI por no haber abonado el impuesto a la ganancia mínima presunta, pues el fideicomiso actor demostró que no existía ganancia, con lo que la exigencia de pago del mismo es inconstitucional.

#### **Sumario:**

1.-Corresponde confirmar la sentencia del Tribunal Fiscal que dejó sin efecto la resolución de la DGI que multó a la actora por no haber abonado el impuesto a la ganancia mínima presunta, pues dicho impuesto deviene inconstitucional si el administrado prueba la inexistencia de ganancias, cosa que hizo en el caso.

2.-El modo de imposición previsto por la Ley 25.063 (Título V), en la medida en que no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos en la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, resulta inconstitucional siempre que se demuestre que la explotación comercial ha arrojado pérdidas en aquellos períodos fiscales respecto de los cuales pretende la inaplicabilidad de la norma.

3.-En el caso, la ausencia de utilidades ha quedado demostrada por la prueba pericial contable producida ante el Tribunal Fiscal, de la cual surge: a) que el Fideicomiso actor no consignaba fondos al momento del traspaso al Consejo de Propietarios del barrio cerrado construido); y b) que el Estado de Flujo de Efectivo demuestra que los ingresos al fideicomiso en el período 2004/2009 aplicados a gastos e inversiones arrojan una diferencia de solamente \$0,39 centavos.

4.-Sostener a estas alturas del proceso que alguno de los gastos llevados a cabo por el fideicomiso redundaron en una ganancia carece de sustento probatorio y resulta manifiestamente improcedente; en efecto, no existen razones para apartarse de las conclusiones del informe del perito contador sobre aspectos para cuya determinación se requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, pues no se

advierten errores manifiestos ni existía obstáculo legal para que los datos contenidos en el informe pericial contable fueran verificados y objetados por el fisco.

5.-Como principio y a la luz de lo previsto en el art. 49 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y el art. 2, inc. f) de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, los fideicomisos son sujetos tributarios alcanzados por distintos gravámenes, más lo que aquí se debate es la aplicación de un estándar de validez constitucional fijado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con posterioridad a esas normas, en virtud del cual este tributo presunto resulta contrario a la Constitución Nacional si el particular puede acreditar la inexistencia de ganancias, carga que, cumplida por el contribuyente, no fue desvirtuada por la demandada.

---

Buenos Aires, 7 de abril de 2015.- AEA

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que a fs. 236/239 el Tribunal Fiscal resolvió revocar la Resolución N° 17/2010 (DV/NRR1) dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos mediante la cual se determinó de oficio el Impuesto a la Ganancias Mínima Presunta del Fideicomiso San Gabriel en los períodos fiscales 2004, 2005 y 2006 y se le impuso una multa, en los términos del art. 46 de la Ley 11.683.

II. Que a fs. 240 interpuso recurso de apelación la parte actora, y a fs. 248 el Fisco Nacional. A fs. 243/245 expresó agravios la primera (contra la distribución de las costas por su orden), y a fs. 257/262, la demandada; cuyos traslados fueron contestados a fs. 252/255 y 265/269, respectivamente.

El Fisco Nacional sostiene, en sustancia, que la inexistencia de importes en el fideicomiso al momento de la liquidación y traspaso al Consejo de Propietarios no implica, necesariamente, que dicha figura fiduciaria no haya tenido ganancias presuntas de acuerdo al Título V de la Ley N° 25.063 (cfr. fs. 159). Critica la decisión del Tribunal Fiscal porque "interpreta erróneamente que la totalidad de los montos aportados por los beneficiarios fue aplicado al emprendimiento y que al momento del traspaso a los propietarios no se consigna saldo en existencia y ello acredita que la renta presumida por la ley no ha existido. Esa interpretación, escapa a la lógica jurídica-" (cfr. fs. 159 vta.). Y agrega que "entre las aplicación de la recaudación realizada en cada período fiscal se hallan conceptos que reflejan la inversión propiamente dicha como, entre otros, la compra del terreno, realización de obras y proyectos, resultando activos que constituyeron la base imponible del impuesto a los períodos involucrados" (fs.159 vta.). Cita en su respaldo los Dictámenes N° 17/2004, 75/2007, 31/2008 y 78/2008 de la Dirección de Asesoría Técnica de la AFIP, que serían determinantes para demostrar que los fideicomisos de cualquier especie se encuentran alcanzados por el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (fs. 260/261).

III. Que es preciso advertir en primer término que de la confrontación de los fundamentos expuestos en la sentencia recurrida y las manifestaciones vertidas por la parte demandada en su escrito de expresión de agravios, se observa que aquélla no ha dado debido cumplimiento a lo dispuesto por el art. 265 del Código Procesal Civil y Comercial en tanto impone al apelante la obligación de formular la crítica concreta y razonada de las partes del fallo que considere equivocadas, conclusión ésta predicable inclusive desde la perspectiva que reiteradamente aplica la Sala en la consideración del requisito señalado y que se dirige a examinarlo con un temperamento amplio y desprovisto de rigor formal. En efecto, el Tribunal Fiscal no ha resuelto la inaplicabilidad del tributo en cuestión a los fideicomisos de garantía y tampoco ha negado el carácter de sujetos pasivos de la relación tributaria que dichas figuras tienen en el ordenamiento jurídico argentino. En rigor, el tribunal administrativo consideró que el caso se rige por el precedente "Hermitage" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos 333:993); y

sobre este punto la recurrente no ha aportado ningún argumento concreto que justifique la revocación de la sentencia. Sin perjuicio de ello, a fin de evitar un excesivo rigor formal en el análisis del requisito del art. 265 del Código Procesal que comprometa el debido proceso adjetivo, se procede a tratar recurso incoado por la actora.

IV. Que tiene dicho este Tribunal que de conformidad con la doctrina emanada del Alto Tribunal en el precedente "Hermitage" citado, "el modo de imposición previsto por la ley 25.063 (Título V), en la medida en que no tiene en cuenta el pasivo de los sujetos comprendidos en la norma y se desentiende de la existencia de utilidades efectivas, resulta inconstitucional siempre que se demuestre que la explotación comercial ha arrojado pérdidas en aquellos períodos fiscales respecto de los cuales pretende la inaplicabilidad de la norma" (esta Sala, causa N° 10.020/03, "Hermitage SA c/ EN AFIP Título V Ley 25063 - AÑOS 99 AL 2001 s/Proceso de conocimiento", del 13/04/11; causa N° 36.233/99, "Caminos del Comahue S.R.L. c/AFIP - DGI - Anticipo 6 1999 s/DGI", del 25/04/11; causa N° 190/2012, "Asociación Civil Las Glorietas SA c/DGI", del 05/12/13).

V. Que así las cosas, la ausencia de utilidades ha quedado demostrada por la prueba pericial contable producida ante el Tribunal Fiscal, de la cual surge: a) que el Fideicomiso San Gabriel no consignaba fondos al momento del traspaso al Consejo de Propietarios del barrio cerrado construido (cfr. respuesta al punto de pericia N° 3, a fs. 183); y b) que el Estado de Flujo de Efectivo demuestra ingresos al fideicomiso en el período 2004/2009 por un total de \$28.173.543,45, aplicados a gastos e inversiones por un importe de \$28.173.543,06, lo que arroja una diferencia de solamente \$0,39 centavos (cfr. respuesta a los puntos de pericia N° 1 y 2, a fs. 182 y vta).

De estas conclusiones el Fisco se notificó personalmente a fs. 206, sin llevar a cabo ninguna impugnación contra el dictamen pericial; elaborado y suscripto, por lo demás, con intervención de la experta propuesta por esa misma parte (cfr. fs. 76). De manera que sostener a estas alturas que alguno de los gastos llevados a cabo por el fideicomiso redundaron en una ganancia carece de sustento probatorio y resulta manifiestamente improcedente. En efecto, "no existen razones para apartarse de las conclusiones del informe del perito contador sobre aspectos para cuya determinación se requieren apreciaciones específicas de su saber técnico, pues no se advierten errores manifiestos ni existía obstáculo legal para que los datos contenidos en el informe pericial contable fueran verificados y objetados por el fisco (C.S.Fallos: 320:1166, consid. 6°; 319:469, consid. 9°; 320:326 y 331:2109; y esta Sala in re, "Establecimiento El Carmen SRL c/ EN - AFIP DGI Ley 24.073 s/ Proceso de conocimiento", causa N° 48.285/03, del 11/11/10; esta Cámara, Sala V, "Russ Máximo Ernesto c/ E.N. AFIP DGI- Ley 24.073 s/ Proceso de Conocimiento", causa N° 25.887/03, del 12/08/09).

VI. Que así las cosas, resulta innegable que, como principio y a la luz de lo previsto en el art. 49 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y el art. 2, inc. f) de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, los fideicomisos son sujetos tributarios alcanzados por distintos gravámenes. Lo cual, naturalmente, coincide con los diversos dictámenes invocados por la demandada. Más, lo que aquí se debate es la aplicación de un estándar de validez constitucional fijado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con posterioridad a todas esas normas, en virtud del cual este tributo presunto resulta contrario a la Constitución Nacional si el particular puede acreditar la inexistencia de ganancias. Carga que, cumplida por el contribuyente, no fue desvirtuada por la demandada.

VII. Que por lo demás, a idéntica conclusión ha arribado la Sala IV de esta Cámara, en la Causa N° 27.784/2014, "Fideicomiso El Encuentro (TF 34.381-I) c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo", del 16/12/14.

VIII. Que en cuanto a las costas, el a quo consideró que las particulares características del contribuyente justifican apartarse del principio objetivo de la derrota, criterio que este Tribunal comparte y hace suyo en esta instancia.

Por todo lo cual, SE RESUELVE: Confirmar la resolución apelada. Con costas por su orden.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO

CARLOS MANUEL GRECCO

SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ