

ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN 7ª COHORTE

TRABAJO INTEGRADOR FINAL

ANÁLISIS DEL FALLO “FURNARI ROBERTO VICENTE - TFN
SALA A (25/10/2006)” Y SU CONTINUIDAD EN “SALERNO NELLY
HILDA Y OTROS – C.N.C.A.F. SALA III (19/12/2007)”.

Autor: Cr. Nuñez Valle Rodrigo

Directora: Cra. Cerchiara Claudia Marcela

Co-Director: Cr. Del Moro Marcelo

Fecha de presentación 12/11/2019

INDICE

INTRODUCCIÓN	3
DESCRIPCIÓN DE LA PROBLEMÁTICA DEL FALLO FURNARI	5
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	8
I. ASPECTOS GENERALES DEL GRAVAMEN EN RELACIÓN CON EL FALLO	8
• <i>Objeto – Desarrollo del artículo 2 de la Ley del tributo con relación al fallo</i>	8
<i>Teoría de la Fuente</i>	9
<i>Teoría del Balance</i>	10
<i>Encuadre de las rentas de la empresa unipersonal</i>	11
• <i>Explotación unipersonal – Patrimonio de afectación</i>	12
<i>Ganancia bruta y neta</i>	12
<i>Deducciones admitidas</i>	14
<i>Año fiscal e imputación de ganancias y gastos</i>	18
<i>Balance comercial</i>	19
• <i>Justificación Patrimonial – Monto consumido</i>	21
II. ENAJENACIÓN DEL INMUEBLE: TRATAMIENTO	25
<u>I. Situación previa a la sanción de la Ley 27.430</u>	25
a) <i>Empresa o explotación unipersonal</i>	25
b) <i>Persona Física</i>	27
Impuesto a las transferencias de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas (ITI) – Ley 23.905	29
<u>II. Situación posterior a la sanción de la Ley 27.430</u>	29
a) <i>Empresa o explotación unipersonal</i>	29
b) <i>Persona Humana</i>	31
c) <i>Revalúo</i>	33
IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES	35

• Declaración Jurada del Impuesto - Inclusión como Patrimonio Afectado	35
• Tratamiento de los bienes y del patrimonio empresa, cómputo de las amortizaciones y liquidación del gravamen	36
• Evolución de los art. 24 y 25 post Fallo Furnari	38
JURISPRUDENCIA RELACIONADA	40
<i>Miguel Abel Paulino s/recurso de apelación – Impuesto a las ganancias – TFN Sala D – 30/03/2009</i>	40
<i>Rodríguez Ramón Alberto s/recurso de apelación – Impuesto sobre los Bienes Personales- TFN Sala B – 22/04/2016</i>	42
LEY 11.683 –PROCEDIMIENTO FISCAL Y ADMINISTRATIVO	45
TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN	49
<i>Procedimiento judicial - Aspectos básicos</i>	53
CONCLUSIÓN FALLO FURNARI	56
CONTINUIDAD A TRAVÉS DEL FALLO SALERNO NELLY HILDA Y OTROS – TFN SALA A – 25/10/2006	58
FIGURA TRIBUTARIA DE LA SUCESIÓN INDIVISA – IMPUESTO ALAS GANANCIAS	58
<i>Etapas de la SI</i>	60
MATRIMONIO SEGÚN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	62
<i>Situación Furnari-Salerno</i>	62
<i>Legislación post fallos Furnari-Salerno</i>	63
<i>Circular AFIP 8/2011</i>	64
<i>Ley 27.430</i>	65
RESOLUCIÓN FALLO SALERNO NELLY HILDA Y OTROS	66
PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA	69
CONCLUSIÓN FINAL	73
BIBLIOGRAFÍA	76
ANEXO	79

INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente Trabajo de Integración Final es analizar el fallo “FURNARI ROBERTO VICENTE - TFN SALA A (25/10/2006)”¹ y su continuidad en “SALERNO NELLY HILDA Y OTROS – C.N.C.A.F. SALA III (19/12/2007)”². Motivó dicha elección la riqueza del contenido que presenta, la cual permite abordar numerosas temáticas comprendidas en el Impuesto a las Ganancias, en el Impuesto sobre los Bienes Personales y en la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario.

El abordaje del mismo consistirá en estudiar el patrimonio afectado a una explotación unipersonal, el cual, en el marco de lograr un correcto análisis y asesoramiento impositivo, requiere comprender situaciones subjetivas y particulares propias de las personas humanas. Lo señalado precedentemente, conlleva tener en cuenta ciertos aspectos a la hora de realizar la liquidación tanto del Impuesto a las Ganancias como del Impuesto a los Bienes Personales, debido a que el contribuyente puede desarrollar diversas actividades económicas, bajo distintas figuras, y poseer varios bienes, afectados o no a la actividad generadora de riqueza. Por lo tanto, esto ocasiona que sea el profesional quien tenga a su cargo la tarea de comprender la situación de cada cliente en particular para no cometer errores en la determinación de los impuestos:

- en Ganancias, por el encuadre de las rentas del contribuyente según la *Teoría del Balance o la Teoría de la Fuente* y, en su caso, en la *imposición cedular*.

- en Bienes Personales, *por delimitar el patrimonio afectado a una actividad económica diferenciándolo del resto de los bienes que la persona posea al 31/12 de cada año*.

¹ Furnari, Roberto Vicente y otros – Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A – 25/10/2006.

² Salerno, Nelly Hilda y otros – Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso y Administrativo Federal – Sala III – 19/12/2007.

A su vez, respecto de la Reforma Tributaria Ley 27.430, se explicará el tratamiento de la venta de inmuebles tanto en cabeza de una explotación unipersonal como de una persona humana por las consecuencias que tiene el resultado de dicha operación en la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Por otra parte, el desarrollo del TIF estará basado en los artículos 1 y 2 de la Ley 11.683, que tratan acerca de la *Teoría de la realidad económica*. Esto configura una materia sumamente relevante, debido a que permite interpretar el desarrollo de cada sentencia judicial y lograr comprender cómo es que cada Juez o Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación analiza la situación planteada, para finalmente culminar con un cambio de criterio contundente en Segunda Instancia.

A su vez, en este trabajo se plasmarán diversas cuestiones interesantes, tales como las consecuencias impositivas del matrimonio (antes y después de las modificaciones en las Leyes impositivas y en el Código Civil y Comercial), la figura de la sucesión indivisa, la posibilidad de recurrir al Tribunal Fiscal de la Nación (tal cual lo prevé el Título II de la Ley 11.683) y la jurisprudencia accesoria.

Este TIF podrá servir como una guía de aplicación tanto para todo aquel estudiante o docente que se encuentre ante la situación en la que deba analizar el fallo o que pretenda abordar las temáticas que se tratarán en su desarrollo, como así también para el profesional que tenga que realizar labores de asesoramiento impositivo.

DESCRIPCIÓN DE LA PROBLEMÁTICA DEL FALLO FURNARI³

El conflicto del fallo en cuestión tiene su génesis en una Resolución de fecha 28 de julio de 2004, emanada por la División Revisión y Recursos de la Región Mendoza de la AFIP, a través de la cual se determinó de oficio la obligación del contribuyente Roberto Vicente Furnari en relación con el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2000.

El mencionado sujeto, al momento del acaecimiento de los hechos, se encontraba inscripto como contribuyente de la tercera categoría del Impuesto a las Ganancias. La actividad que exteriorizó ante el Fisco se correspondía con el cultivo de viñedos, la cual llevaba adelante a través de la figura de la empresa o explotación unipersonal, contemplada concretamente en los artículos 2 segundo inciso y 49 b) de la Ley 20.628.⁴

A su vez, resulta oportuno aclarar que el señor Furnari tenía declarados en su patrimonio dos inmuebles, uno sito en la provincia de San Juan y el otro ubicado en Mendoza. Precisamente el primero de los mencionados bienes estaba totalmente afectado a su trabajo, mientras que el segundo de ellos no solamente se encontraba inexplorado, sino que gozaba de un estado de marcado deterioro (parrales con nula capacidad reproductiva, hectáreas con viñedos abandonados, pastizales de alto crecimiento).

Entre finales de la década del 80´ y comienzos de la del 90´, Furnari tuvo una manifiesta intención de erradicar todos los parrales que, con el devenir del tiempo, se habían tornado irreproductivos. Tanto fue así que no solamente evaluó la idea, sino que la llevó a la práctica, iniciando un expediente y presentando documentación de diverso tipo ante distintos Organismos Públicos de modo de lograr dicho cometido. La intención subyacente era dejar en

³ Ver texto completo en Anexo.

⁴ Cabe aclarar que las explotaciones unipersonales en ese momento se encontraban ubicadas en el inciso b) del art 49. Posteriormente, con la reforma introducida por la Ley 27.430, en su art. 82 se dispone que las explotaciones unipersonales pasarán a estar comprendidas en el inciso d) del art. 49; sin que se haya modificado su tratamiento frente al Impuesto a las Ganancias.

óptimas condiciones el terreno para, posteriormente, fraccionarlo y construir un complejo habitacional. Finalmente, el inmueble termina vendiéndose a la firma Dinosaurio S.A. el 31 de enero del año 2000 en la suma de U\$S 4.401.000. A efectos informativos, se pone en conocimiento que el contribuyente falleció en julio del año 2000.

A raíz de una transferencia hecha al exterior en noviembre de 2001 por la señora Hilda Nelly Salerno, esposa del señor Furnari, por la suma de U\$S 3.000.000, la AFIP comienza un proceso de fiscalización para determinar el origen del dinero. Luego de recabar información, se concluye que la enajenación mencionada anteriormente se encontraba registrada como excluida del gravamen en la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del período 2000, dentro del rubro justificación patrimonial. A su vez, producto de ese procedimiento, se advirtió que el inmueble se encontraba consignado dentro del rubro Bienes situados en el país patrimonio de empresa o explotación unipersonal en las DDJJ del Impuesto a los Bienes Personales en los períodos 1998 y 1999, junto con el ubicado en la provincia de San Juan. No obstante lo mencionado, se pudo observar que en los papeles de trabajo de las DDJJ no figuraban gastos de explotación del bien sito en Mendoza. Sin embargo, esto resultaba contradictorio con lo manifiestamente declarado por el contribuyente, ya que por un lado, en apariencia, el mismo se encontraba inexplorado, pero por otro, se corroboró el cómputo de las amortizaciones de los bienes de uso, incluido el inmueble, ubicados en dicho campo.

La AFIP, al finalizar la fiscalización, consideró que el resultado por la venta en cuestión debió haberse registrado como renta gravada en el Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2000. Ello, basado en que fue el contribuyente quien, de forma voluntaria, exteriorizó el bien como afectado a su explotación unipersonal. Por lo tanto, como dicha figura se encontraba comprendida en el artículo 2 inciso 2), bajo la “Teoría del balance”, y en el artículo 49 inciso b) de la Ley 20.628, perteneciente a las Rentas de la tercera categoría, no le cabría otro tratamiento.

Por otra parte, el contribuyente entendió que, si bien la verdad material expresada en sus DDJJ y en los respectivos papeles de trabajo conducía a que el inmueble efectivamente figuraba reflejado como perteneciente a su explotación unipersonal, no resultaba menor la prueba documental ofrecida mediante la cual se podía apreciar que el campo se encontraba inexplorado desde hacía una década, y por lo tanto fuera de su patrimonio empresa, algo que también en lo fáctico era perfectamente corroborable desde su punto de vista. Según su parecer, este aspecto debió primar, entendiendo que la venta del mismo se encontraba fuera del objeto del impuesto. Simultáneamente, sus disconformidades se extendieron aún más, manifestando que en una primera Resolución, la AFIP, le había imputado la figura del artículo 46 (Defraudación Fiscal) de la Ley 11.683, mientras que en una segunda le aplicó la del artículo 45 (Omisión de impuesto), por los mismos hechos, sin dar a conocer fundamento alguno.

Las dos partes antagónicas, por un lado el contribuyente y su posterior sucesión indivisa y por el otro el Fisco, nunca lograron arribar a un punto en común. El Juez Administrativo fue contundente en su decisión, ordenando a Furnari, mediante la Resolución de la Determinación de Oficio, la modificación de su DDJJ del Impuesto a las Ganancias incluyendo al resultado de la venta del bien como renta gravada dentro del mismo, lo que motivó la interposición del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Realizada la descripción de los hechos más significativos, se advierte que el tema controvertido del fallo radica en el objeto del tributo en cuestión. Así mismo, no resulta menor traer a colación el argumento bajo el cual Furnari basó buena parte de su defensa, tanto en la vía administrativa como en la judicial: **la realidad económica**. La razón por la cual se menciona esto es la siguiente: tanto en Primera Instancia como en Segunda, con la continuidad de la causa en “Salerno Nelly Hilda y otros”, los jueces tomaron este concepto para justificar sus decisiones. En otras palabras, no puede escindirse la teoría de la realidad económica de la resolución final de los magistrados.

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

I. ASPECTOS GENERALES DEL GRAVAMEN EN RELACIÓN CON EL FALLO FURNARI

- *Objeto – Desarrollo del artículo 2 de la Ley del tributo con relación al fallo*

El elemento objetivo es uno de los 4 aspectos de lo que se conoce como hecho imponible, y consiste en la descripción legal de aquello que genera la obligación tributaria. En lo que respecta al impuesto en cuestión, está dado por la realización de actos, hechos o actividades cuya consecuencia sea la obtención de ganancias.

En el artículo 2 de la Ley 20.628 es en donde se encuentra definido el concepto de ganancia. Al momento del surgimiento del fallo Furnari su texto establecía lo siguiente: “*A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:*

1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

*2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de **empresas o explotaciones unipersonales**, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y éstas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.*

3) los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.”

De la lectura del texto normativo, se aprecian dos grandes diferencias del segundo inciso con respecto al primero:

- ✓ No tiene en cuenta las 3 condiciones o requisitos que deben cumplir las rentas para estar encuadradas dentro del primero: periodicidad, permanencia y habilitación de la fuente productora de ganancias.
- ✓ Las ganancias las deben obtener los sujetos específicos que allí se determinan.

Lo señalado precedentemente ha ocupado a la Doctrina a lo largo de la historia en el proceso de caracterizar y agrupar a las rentas, culminando con lo que actualmente se conoce como la *“Teoría de la Fuente”*, directamente vinculada con el primer inciso, y la *“Teoría del Balance”*, relacionada con el segundo. A continuación, se desarrollarán los aspectos básicos de cada una de ellas, los cuales servirán para una mejor comprensión de la situación impositiva del contribuyente Roberto Vicente Furnari.

Teoría de la Fuente

Quienes revistan la calidad de personas físicas o de sucesiones indivisas se encuentran comprendidos dentro de esta Teoría, es decir, en el art. 2 inciso 1) de la Ley 20.628. Como fue señalado, las rentas que obtengan este tipo de sujetos deberán reunir 3 requisitos:

Periodicidad: consiste en la frecuencia de los actos dirigidos a la obtención de rentas y puede ser entendida como real o potencial, sin que ello implique la necesidad de una repetición constante ni permanente. Debe estar vinculada con la naturaleza de la fuente productora de ganancia en una relación de causa-efecto.

Permanencia: supone la perdurabilidad de la fuente productora de ganancias en el tiempo, independientemente de los frutos que de ella se obtengan o que por ella surjan.

Habilitación: implica la voluntad sobre la sustantividad de una actividad generadora de renta, que habilite o explote la fuente productora sin que esta desaparezca. Es la condición que se conoce como “puesta en marcha” o disposición para producir, y es incluso pre existente a las otras dos antes mencionadas, ya que si la fuente no contara con ella, no podría producir réditos.

Según el Dr. Reig, para caracterizar a ciertas operaciones como habituales o esporádicas debe observarse la naturaleza del ingreso a considerar, su relación con el giro comercial y su importancia. Inclusive, sostiene que la extensión de ciertas actividades desarrolladas y/o la conexión con otras, en miras de obtener réditos, también deben ser contempladas.⁵

Teoría del Balance

El apartado 2) prácticamente establece como sinónimos a los términos rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos sin realizar diferencias sustanciales. Sin embargo, la frase clave es la que sostiene que no se tendrán en cuenta las 3 condiciones que rigen en el inciso anterior para los siguientes sujetos: responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de **empresas o explotaciones unipersonales**, excepto que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y éstas no se complementaran con una explotación comercial. En definitiva, grava todas las ganancias de ese tipo de sujetos sin considerar que sean esporádicas o no.

Según el pensamiento de Jarach, la misma implica una ficción en donde se amplía el concepto de renta emanado de la Teoría de la Fuente, constituyendo a la empresa como fuente permanente de generación de renta y en donde no causa diferencia sustancial la realización de una operación aislada

⁵ Reig, Enrique Jorge, Impuesto a las ganancias, página 59, Editorial Macchi, 11ª edición, año 2006.

y ajena a las actividades normales, respecto de una establecida en su objeto social, al momento de considerar la naturaleza de la renta, para ese tipo de sujetos.⁶

Enquadre de las rentas de la empresa unipersonal

Luego de haber desarrollado los conceptos más importantes relacionados con el aspecto objetivo del hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias, seguidamente se analizará cómo impactan impositivamente en el fallo Furnari. Cabe aclarar que aquí no se emitirá una opinión ni se hará ningún juicio de valor, sino simplemente se relacionarán los elementos objetivo y subjetivo, tal como lo prevé la norma. En este sentido, puede afirmarse que el contribuyente realizaba la actividad de cultivo de viñedos bajo la forma de empresa o explotación unipersonal, tal como lo reflejan sus datos impositivos y las presentaciones de las DDJJ tanto del Impuesto a las Ganancias como del Impuesto a los Bienes Personales. Continuando con este razonamiento, y teniendo en cuenta todo lo explicado en los apartados anteriores, el contribuyente por su empresa unipersonal debió considerar las rentas obtenidas de acuerdo a los artículos 2 segundo inciso y 49 b) de la Ley del gravamen, es decir, según la Teoría del Balance. Por lo tanto, valiéndose de esta información, se puede concluir que le correspondió tributar sobre la totalidad del producido de su fuente, ya sea de forma frecuente o excepcional.

Más allá de lo señalado en el párrafo anterior, cabe mencionar que en el apartado del presente trabajo titulado “Descripción de la Problemática del Fallo Furnari”, se sostuvo que la controversia del litigio se da en la divergencia de criterios entre el Fisco y el contribuyente en cuanto a la determinación del objeto del impuesto, considerando si el inmueble estaba o no afectado a la explotación unipersonal, y el consecuente tratamiento impositivo a otorgarle a la enajenación del bien ubicado en la provincia de Mendoza. Este resultó ser el tema central de la causa, la cual terminó resolviéndose por aplicación de la

⁶ Reig, Enrique Jorge, Impuesto a las ganancias, página 62, Editorial Macchi, 11ª edición, año 2006.

“Teoría de la realidad económica”, debido a la necesidad de interpretar la norma e indagar los hechos prescindiendo de la figura jurídica invocada por las partes.

- **Explotación unipersonal – Patrimonio de afectación**

Una vez definido que el contribuyente desarrollaba sus actividades a través de la figura de la empresa o explotación unipersonal, resta mencionar sus aspectos de mayor relevancia. Estos permitirán conocer cómo atribuyó impositivamente sus rentas y, posteriormente, cómo procedió a determinar su patrimonio de afectación. En el caso de explotaciones unipersonales, el resultado impositivo se incluirá en la Declaración Jurada de la persona humana y luego se determinará el impuesto aplicando la escala progresiva del art. 90 de la Ley del gravamen.

Cabe mencionar que no hay una definición del concepto empresa unipersonal en la Ley del Impuesto, por lo que es oportuno aclarar que la AFIP, en su Dictamen 7/80, entendió que a los efectos fiscales, se considera empresa toda *"Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla"*.

Ganancia bruta y neta

El artículo 17 de la Ley 20.628 establece que para determinar la ganancia neta de personas humanas, debe partirse de la renta bruta, a la cual se le restarán los gastos necesarios para obtenerla, o en su caso, mantener y conservar la fuente. A propósito de ello, no existe una definición concreta de qué se entiende por gasto necesario, por lo que su eventual demostración ante

el Fisco es un tema de hecho y prueba. Al respecto, también cabe traer a colación el fallo “Editorial Dante Quinterno SA – TFN SALA D del 26/11/1970”⁷, en donde se discutió el cómputo de gastos de diverso tipo, y el Tribunal, en su sentencia, terminó revocando la determinación de oficio del Fisco. Allí se expresó que el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones, a la vez que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto, quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su negocio y que hace que muchos de los gastos que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en el que se ha incurrido

A su vez, su segundo párrafo se refiere a que, una vez definida, serán procedentes las deducciones personales del artículo 23, es decir, mínimo no imponible, cargas de familia y deducción especial.

Sin embargo, la limitación se encuentra en su tercer párrafo, en donde se marca la imposibilidad de contemplar gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas dentro de la norma.

Según el Dr. Reig⁸, el concepto de renta bruta se refiere a la expresión del beneficio gravable, susceptible de verificarse con respecto a determinado sujeto. Por otra parte, considera que para arribar a la ganancia neta no siempre se computan gastos necesarios para obtenerla, mantenerla y conservarla, distinguiendo 3 tipos de deducciones:

- Los resultados negativos de negociaciones, transacciones u operaciones realizadas con el propósito de obtención de beneficios, pero donde la renta no se manifestó en forma positiva.
- Gastos o erogaciones vinculadas al ingreso bruto.

⁷ Editorial Dante Quinterno SA. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala D.26/11/1970

⁸ Reig, Enrique Jorge, Impuesto a las ganancias, página 396, Editorial Macchi, 11ª edición, año 2006.

- Deducciones que deberían calificarse como exenciones objetivas o formas de inversión de rentas, donde el impuesto no se paga en su totalidad, sino sobre algún remanente, como por ejemplo las donaciones a fiscos o entidades de beneficio público.

Deducciones admitidas

Este tema se encuentra dentro del *Título III* de la Ley del Impuesto a las Ganancias. El artículo 80 es donde se establecen las condiciones generales, al estipular que los gastos cuya deducción se admite son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, y se restarán de la fuente productora u originaria. Cuando existan erogaciones cuya atribución se corresponda con más de una fuente, la resta se hará de las ganancias brutas en la proporción respectiva.

No obstante lo señalado anteriormente, en el texto normativo están contempladas ciertas deducciones que no necesariamente tienen vinculación directa con el concepto de ganancia en cualquiera de sus formas, ya sea gravada, no gravada o exenta, pero que, al figurar en la Ley, hace que su cómputo sea procedente. Este es el caso, por ejemplo, de las donaciones a fiscos nacionales, provinciales y municipales, los honorarios correspondientes a servicios de asistencia médica y paramédica, los seguros de vida, entre otros.

Seguidamente, cabe destacar los artículos 81 y 82 de la Ley del gravamen:

- El primero se refiere a aquellas deducciones que no tienen relación específica con una categoría en particular: intereses de deuda (en el caso de personas humanas, cumpliendo con el principio de afectación patrimonial), con sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la cancelación de las mismas, sumas abonadas en concepto de seguros de muerte y/o mixtos (con tope fijo anual), donaciones a fiscos nacionales, provinciales y municipales, al Fondo Partidario Permanente, a partidos políticos, a las instituciones comprendidas en el art. 20 e) y a aquellas ubicadas en inciso f)

cuyos objetivos sean realizaciones de actividades asistenciales o de obra médica, investigación científica y tecnológica, así como sobre cuestiones sociales, económicas y políticas, actividades sistemáticas y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos por el Ministerio de Educación y aquellas que aporten valores culturales (tope de hasta el 5% de la ganancia neta del ejercicio).

También dentro de este artículo figuran las contribuciones para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios siempre que sean destinadas a cajas nacionales, provinciales y municipales, las amortizaciones de bienes inmateriales con plazos de duración limitados, los descuentos para obras sociales, la medicina prepaga (tope del 5% de la ganancia neta), honorarios de asistencia médica (tope del 5% de la ganancia neta y a su vez del 40% del total de las facturas recibidas por este servicio durante el ejercicio; entre ellos se computa el de menor cuantía).

- El segundo, contempla aquellas deducciones que resultan comunes para las cuatro categorías: impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias, primas de seguro sobre esos bienes, pérdidas extraordinarias por casos fortuitos o fuerza mayor, pérdidas ocasionadas por empleados del contribuyente sobre bienes de explotación, gastos de movilidad y viáticos, amortizaciones por desgaste, agotamiento, desuso. En relación a esto último, la deducción de las amortizaciones de bienes inmuebles, como ocurrió en el fallo en cuestión, figuran en el art. 83. Allí se establece que se admite deducir el 2% anual sobre el costo de los edificios y demás construcciones que se ubiquen en los inmuebles afectados a actividades alcanzadas por el impuesto. Para su cálculo, se dividirá el año en trimestres y se tomará, en forma completa, desde aquel en donde se produzca la afectación del bien a la actividad. Cabe destacar que en el fallo Furnari, luego de finalizado el proceso de fiscalización, se concluyó que el contribuyente dedujo las amortizaciones de los bienes inmuebles situados en sus campos de San Juan y Mendoza, así como las correspondientes a sus bienes de uso, tal como lo establece el art 84. Este dato no resultó ser menor, debido a que los jueces

basaron su decisión, en buena parte, por la contradicción que existía, a su entender, entre lo manifestado por Furnari y lo que materialmente expresó a través de sus declaraciones juradas.

Adicionalmente, el art. 87 establece las deducciones especialmente admitidas para la tercera categoría, donde se ubica la explotación o empresa unipersonal del fallo en cuestión. Estas son (parte pertinente para empresas unipersonales):

- a) *Los gastos y demás erogaciones inherentes al giro del negocio.*
- b) *Los castigos y provisiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres del ramo.*
- c) *Los gastos de organización. El fisco admitirá su afectación al primer ejercicio o su amortización en un plazo no mayor de 5 años, a opción del contribuyente.*
- e) *Las comisiones y gastos incurridos en el extranjero indicados en el artículo 8º, en cuanto sean justos y razonables.*
- g) *Los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros. También se deducirán las gratificaciones, aguinaldos, etc., que se paguen al personal dentro de los plazos en que, según la reglamentación, se debe presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio.*
- h) *Los aportes de los empleadores efectuados a los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS y a los planes y fondos de jubilaciones y pensiones de las mutuales inscriptas y autorizadas por el INSTITUTO NACIONAL DE ACCION COOPERATIVA Y MUTUAL, hasta la suma de QUINCE CENTAVOS DE PESO (\$ 0,15)⁹ anuales por cada empleado en*

⁹ En la actualidad, el monto actualizado es de \$ 630,05.

relación de dependencia incluido en el seguro de retiro o en los planes y fondos de jubilaciones y pensiones.

i) Los gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados, hasta una suma equivalente al UNO CON CINCUENTA (1,50%) del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia.

Por otra parte, el art. 88 de la Ley establece todas aquellas deducciones que cualquier persona, ya sea humana o de existencia ideal, no puede computarse a los fines de determinar la ganancia neta: gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, salvo las contempladas en los art. 22 (gastos de sepelio, tope \$ 996,23) y 23 (deducciones personales), intereses y retiros del dueño o socio de explotaciones unipersonales, remuneración o sueldo del cónyuge, impuesto a las ganancias y sobre terrenos o baldíos inexplorados, utilidades del ejercicio capitalizadas o reservadas, amortizaciones de llaves, marcas y similares, donaciones que no sean las del art 81 c), las cuales fueron mencionadas anteriormente, quebrantos de operaciones ilícitas, reserva legal de sociedades y amortizaciones y pérdidas por desuso que hace mención el art. 82 f), cuando se excedan los límites allí estipulados; entre otros casos.

Finalmente, para completar este apartado, el contribuyente del fallo puede computarse las deducciones personales del art. 23: mínimo no imponible, cargas de familia (de acuerdo con las condiciones establecidas en el texto normativo) y deducción especial; siempre que haya respetado el concepto de residencia establecido en el art. 26, es decir, haber vivido más de 6 meses en el país en el transcurso del año fiscal.

Además de lo mencionado, cabe destacar que la Ley 27.430 introdujo una modificación para la deducción especial. El monto que la Ley da derecho a computarse consiste en la suma que resulte equivalente al mínimo no imponible, elevada en una vez, siempre que el dueño trabaje personalmente en la actividad o empresa, o incluso pudiendo tener un incremento de 1,5 veces

para el caso de “nuevos profesionales” o “nuevos emprendedores”. Con relación a esto último, el Decreto Reglamentario, en el artículo sin número a continuación del 47, establece que se consideran “nuevos profesionales” o “nuevos emprendedores”, a los profesionales con hasta tres (3) años de antigüedad en la matrícula y los trabajadores independientes con hasta tres (3) años de antigüedad contados desde su inscripción como tales, siempre que cumplan el requisito establecido en el segundo párrafo del referido apartado, es decir, trabajar en forma personal en la actividad o explotación unipersonal.

Año fiscal e imputación de ganancias y gastos

El artículo 18 de la ley es en donde se establecen los criterios de imputación de las rentas. En el caso del contribuyente Furnari, su período fiscal comenzó siempre el 1 de enero y terminó el 31 de diciembre de cada año, debiendo contemplar todas las ganancias obtenidas de su explotación unipersonal bajo el criterio de lo devengado, tal como lo señala el inciso a), segundo párrafo, respetando igual tratamiento para los gastos computables. El método de imputación por lo devengado, consiste en asignar las ganancias y los gastos en función del transcurso del tiempo, sin importar si los mismos han sido cobrados o pagados.

No obstante lo mencionado en el párrafo anterior, en el terreno de los supuestos, de haber estado afectado el inmueble a la explotación unipersonal, si bien la venta del inmueble de Mendoza se realizó en el mes de enero de 2000, bien podría haberse utilizado el criterio del devengado exigible, estipulado en el último párrafo del art 18 inciso a), el cual tiene su correlación con el artículo 23 del Decreto Reglamentario, inciso b). Profundizando lo citado, si la venta del inmueble se hubiera pactado en cuotas, y las mismas hubieran sido exigibles en más de un período fiscal, pudo optarse por reconocer la ganancia en la fecha de vencimiento de cada cuota acordada. Cabe aclarar que ello no implica necesariamente la existencia del pago o la cancelación en

dicha fecha, sino que el criterio se basa en el diferimiento de la renta a través del tiempo.

Balance comercial

La norma contempla una situación que tiene que ser distinguida a los fines de determinar la renta neta para la tercera categoría, donde se ubicaba el contribuyente Furnari: la existencia o no de balance comercial. Al respecto, el Decreto Reglamentario prevé el tratamiento a seguir en sus artículos 69 y 70, el cual se detallará a continuación:

- Art. 69: Si el sujeto empresa o explotación unipersonal lleva un sistema contable que permita confeccionar balances comerciales, al resultado neto del ejercicio comercial le sumará las deducciones contables que la Ley 20.628 no admite y le restará los conceptos no deducidos al practicar el balance comercial pero que sí permite la norma tributaria. A este subtotal estaba pautado agregarle o restarle el ajuste por inflación, pero esta práctica dejó de ser aplicable a partir del 01/04/1992, conforme a la Reforma por Ley 24.073 art. 39. Cuando se trate de sujetos del art 49 incisos b), c), d) y e) tal como lo es Furnari, deberán informar la participación social en cuanto al resultado impositivo, discriminando el ajuste por inflación, salvo que hubiera optado por la opción a que se refiere el punto 8 del art. 69.¹⁰

- Art. 70: por el contrario, si la explotación unipersonal no lleva balances comerciales, el procedimiento será: al total de ventas o ingresos, incluidos los retiros del art 57, se le deducirá el costo de venta, los gastos y otras deducciones admitidas por la Ley. El referido costo se obtendrá adicionando a las existencias al inicio del año fiscal las compras del período, y restando las existencias al cierre. Tal como en el caso anterior, cuando se trate de sujetos del art 49 incisos b), c), d) y e)¹¹ deberán informar la participación social en cuanto al resultado impositivo, discriminando el ajuste por inflación.

¹⁰ Modificación introducida por el Decreto 1170/18.

¹¹ Idem anterior.

Más allá de lo desarrollado, también cabe citar al art 4 del Decreto Reglamentario, el cual estipula que *“Están obligados a practicar un balance anual de sus operaciones los comerciantes, auxiliares de comercio (únicamente con respecto a los bienes incorporados al giro empresario) y demás sujetos del artículo 49 de la ley, que lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial. Los particulares o comerciantes y demás responsables, que no lleven libros conforme al Código de Comercio, anotarán fielmente sus entradas y salidas de modo que resulte fácil su fiscalización. La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, en ambos casos, podrá exigirles que lleven libros o registros especiales de las operaciones propias o de terceros que se vinculen con la materia imponible.”*¹²

Por último, se hace énfasis en que no debe alterarse bajo ninguna circunstancia el criterio o método de imputación de las ganancias conforme el art. 18, en este caso en particular el Devengado, ya que, de otro modo, la determinación de la renta sería contraria a lo establecido por la norma. Al respecto, como la definición de Devengado no está en la Ley del gravamen, cabe citar el Considerando N° 10 del fallo “Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA c/ DGI”, donde la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresa que *“El término “devengar” es un concepto general del Derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la Ley del Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley.”*¹³ No resulta menor tener presente que, para reforzar el mencionado concepto, la Corte utilizó exactamente la misma definición que en el fallo “Compañía Tucumana de Refrescos S.A. c/ DGI”, al cual hace referencia y cita en dicho considerando.

¹² Idem anterior.

¹³ Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA c/DGI – Corte Suprema de Justicia de la Nación- 01/09/2015.

- **Justificación patrimonial – Monto Consumido**

El hecho de que la sentencia correspondiente a la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación haya resultado desfavorable para el contribuyente, abre el juego para el análisis de lo que se conoce como “Justificación Patrimonial”.

Lo señalado anteriormente es de gran relevancia, debido a que para estimar las fluctuaciones patrimoniales durante un ejercicio económico, el Fisco se vale, entre otros parámetros, de lo establecido en el artículo 3 del Decreto Reglamentario de la Ley 20.628. Allí, se expresa que los contribuyentes incluirán en su Declaración Jurada el detalle y la composición de sus bienes y sus deudas, tanto del período fiscal que se informa como del correspondiente al año inmediato anterior. Así mismo, consignarán sus rentas exentas o no alcanzadas por el impuesto. En su cuarto y último párrafo, se estipula que esa declaración será obligatoria respecto a los bienes colocados, situados o utilizados en el país, como aquellos situados, colocados o utilizados en el extranjero.

Profundizando lo mencionado, el Dr. Reig considera que la importancia de esta declaración, no sólo es con fines de control fiscal, sino que también sirve al contribuyente para confrontar la oscilación patrimonial con el ingreso que declara, lo que le insta a presentar de un modo más fehaciente su información.¹⁴

La composición de la DDJJ de Furnari fundamentalmente tiene dos ejes: por una parte la determinación del impuesto, y por la otra, la definición del monto consumido. Resulta interesante abordar este último concepto, ya que es un índice bastante significativo dentro de la presentación impositiva. Según el pensamiento de Gustavo Diez, el monto consumido comprende a todos los gastos y disminuciones patrimoniales que soporta un contribuyente durante el período fiscal que no tienen vinculación con la obtención de ganancia gravada, o si la tienen, los mismos no son deducibles¹⁵. A propósito de esta última frase,

¹⁴ Reig, Enrique Jorge, Impuesto a las ganancias, página 984, Editorial Macchi, 11ª edición, año 2006.

¹⁵ Diez, Gustavo, Impuesto a las ganancias, página 808, Editorial La Ley, 6ª edición, año 2010.

se recuerda que, como se mencionó en el apartado del presente trabajo denominado “Deducciones admitidas”, para determinados gastos existen topes que se tienen que respetar. Es decir, no puede computarse el 100% de su valor, independientemente de su relación con la ganancia gravada. Ejemplos de ello son el personal doméstico, la medicina prepaga, los honorarios médicos.

Sin embargo, debe tenerse presente que existen gastos que no son deducibles del gravamen y que no quedan englobados dentro del consumo, como por ejemplo el propio Impuesto a las Ganancias. Ellos, se denominan usos o aplicaciones, y se reflejan en lo que se denomina “Justificación Patrimonial.”

Debido a la complejidad que conlleva precisar su cuantificación de forma exacta, por su difícil control y justificación documental, en nuestra legislación el mismo se obtiene por diferencia entre montos aprehensibles y respaldados documentalmente, es decir, patrimonio inicial y final, a lo que se debe agregar el Resultado Neto del Período (aquel previo al cómputo de las deducciones personales y los quebrantos de ejercicios anteriores), las Rentas no gravadas y exentas y aquellos conceptos que justifican incrementos patrimoniales y consumos (como por ejemplo las amortizaciones, que si bien son una deducción, ello no implica que configuren una salida de fondos). La información expuesta se ordena por medio de dos columnas, tal como se grafica a continuación:

JUSTIFICACIÓN PATRIMONIAL	Columna 1	Columna 2
Monto consumido	X	
Otros conceptos que no justifican erogaciones y/o aumentos patrimoniales	X	
Resultado Impositivo del Período (Quebranto)	X	
Patrimonio Neto al cierre	X	
Ganancias y/o ingresos exentos o no gravados		X
Bienes recibidos por herencia, legado o donación		X

Gastos que no implican erogaciones de fondos correspondientes a cada categoría		X
Otros conceptos que justifican erogaciones y/o aumentos patrimoniales		X
Resultado Impositivo del Período (Ganancia)		X
Patrimonio Neto al inicio		X
TOTALES COLUMNA 1 Y 2		

Las columnas, luego de la incorporación del monto consumido, obtenido por diferencia, terminan balanceando, debido a que todo lo expuesto no es otra cosa que una ecuación.

En el fallo en cuestión, resulta indiscutible que el contribuyente tuvo que consignar dentro de su DDJJ, entre otras cosas, la Participación correspondiente a su explotación unipersonal. Sin embargo, se recuerda que allí radicó la controversia que el caso reviste, ya que luego de culminado el proceso de fiscalización, se concluyó que Furnari había incluido al resultado producto de la enajenación del inmueble ubicado en la provincia de Mendoza dentro de la justificación patrimonial como **no alcanzado**. Si bien dentro del presente trabajo ya se desarrollaron las razones por las cuales el contribuyente actuó de ese modo, la premisa fundamental radica en que este no consideraba al bien vendido como parte de su empresa unipersonal, por entender que estaba fuera del objeto del impuesto, amparándose tanto en la documentación aportada como en los hechos de la realidad.

La DDJJ presentada por el contribuyente del fallo bajo análisis resultó ser inexacta para el Fisco, situación que luego quedó ratificada por la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación. En sintonía con esto, cabe traer a colación lo establecido por el artículo 13 de la Ley 11.683, en donde se hace responsable al declarante por el gravamen que resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo o errores materiales cometidos en la declaración misma. A su vez, el declarante es responsable por la exactitud de los datos de sus DDJJ, sin que una posterior presentación, sea requerida o no por el Fisco, haga desaparecer dicha

responsabilidad¹⁶. Ello tiene una íntima relación con el tema abordado, por el hecho que el monto consumido es un índice que sirve como herramienta de control para el Fisco.

Dentro del análisis, cabe citar el considerando 5 del fallo “Games, Fernando Jorge – TFN Sala A (08/03/2006)”¹⁷, donde se trata la reducción del monto consumido, efectuada a través de la presentación de una DDJJ rectificativa: *“En este sentido, se comparte el análisis que sobre el tema efectuó la Sala D – “Ersserciyan, Armenak s/recurso de apelación” – 24/02/2005, en la que se expresó: “...Si bien la principal crítica que se formula a esta exigencia de incluir al consumido dentro de la declaración jurada, consiste en la carencia de facultades del Fisco para exigir este tipo de datos porque incursiona en la intimidad de las personas y las garantías individuales, cuya tutela está amparada por los art. 17, 18 y 19 de la Constitución Nacional, existe un impedimento cualitativo muy serio para ello, como es la falta de exactitud del dato, toda vez que el mismo, casi siempre es determinado por diferencia.” Luego, el Tribunal expresa que “...No puede obligarse a cada persona a llevar anotado lo que gasta y cómo lo gasta, conservando archivos de todos los comprobantes...” con lo que “...El reconocimiento de que el monto consumido se obtiene por una sustracción aritmética inhabilita a considerarlo rígidamente inamovible. En esas condiciones, opera como una variable de ajuste patrimonial dentro de ciertos límites...”*

¹⁶ Si la declaración jurada rectificando en menos la materia imponible se presentara dentro del plazo de cinco (5) días del vencimiento general de la obligación de que se trate y la diferencia de dicha rectificación no excediera el cinco por ciento (5%) de la base imponible originalmente declarada, conforme la reglamentación que al respecto dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos, la última declaración jurada presentada sustituirá a la anterior, sin perjuicio de los controles que establezca dicha Administración Federal en uso de sus facultades de verificación y fiscalización conforme los artículos 35 y siguientes y, en su caso, de la determinación de oficio que correspondiere en los términos de los artículos 16 y siguientes.

¹⁷ Games Fernando Jorge s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias- Tribunal Fiscal de la Nación – Sala A – 08/03/2006

II. ENAJENACIÓN DEL INMUEBLE: TRATAMIENTO¹⁸

Más allá del tema madre del fallo, respecto a si el contribuyente debió haber tributado según la Teoría de la fuente o la Teoría del balance, dentro de esta sección se abordará la venta de inmuebles en el Impuesto a las Ganancias tanto en cabeza de una empresa o explotación unipersonal como en cabeza de una persona humana, antes y después de la novedad introducida por la Reforma Tributaria Ley 27.430 y por los Decretos 976/18 y 1170/18 respecto a esta temática. El objetivo es reflejar qué ocurriría si la misma situación del caso Furnari sucediera en la actualidad, luego de las modificaciones realizadas al tributo.

I. Situación previa a la sanción de la Ley 27.430 y del Decreto 1170/18

a) Empresa o explotación unipersonal

Como se mencionó anteriormente, las ganancias de este tipo de sujeto se encontraban comprendidas dentro del Capítulo III de la Ley 20.628, denominado “Rentas de la tercera categoría”, concretamente en el art. 49 inciso b). Al respecto, se considera que todos los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos obtenidos, entre otros, por aquella figura, se rigen bajo la Teoría del Balance, tal como lo establece el art. 2 en su segundo inciso. Por lo tanto, en la DDJJ de la persona física que ejerce actividades económicas bajo la forma de empresa o explotación unipersonal, las ganancias se calcularán respetando la tabla progresiva del art. 90.

Así mismo, debe tenerse presente que, tal como lo estipula el art 3, la enajenación de inmuebles es un acto de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso, y quedará configurada cuando mediare boleto de compraventa u otro similar o se obtenga la posesión, lo que ocurra primero.

Para la determinación del resultado por venta, estrictamente a los fines de apreciar si hubo ganancia, debe contemplarse el precio que figure en la

¹⁸ Cabe destacar que no se considera al mismo como Bien de cambio.

escritura traslativa de dominio, boleto de compraventa o documento equivalente, al cual posteriormente se le deducirá el llamado costo computable, sin tener en cuenta intereses, ya sean reales o presuntos, tal como lo señala el art. 88 del Decreto Reglamentario. Siguiendo con el estudio del caso, el ante último párrafo del art. 59 de la Ley estipula que, en relación al costo computable, *“Cuando el enajenante sea un sujeto obligado a efectuar el ajuste por inflación establecido en el Título VI, será de aplicación lo dispuesto en el penúltimo párrafo del art. 58”*. En definitiva, la remisión indica la obligatoriedad de actualizar los importes derivados de costos de adquisición, elaboración, inversión o afectación hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior al que surja la enajenación. Al respecto, el mencionado ajuste por inflación no era de aplicación, es decir, se encontraba suspendido concretamente desde 1991, debido a las circunstancias económicas y de público conocimiento por las que atravesó el país. Luego de la salida de la convertibilidad, a pesar de continuar vigente dentro del texto legal de la norma, no se lo utilizó en la práctica hasta la entrada en vigencia de la Ley 27.430.

Con respecto a las amortizaciones de los bienes de uso, incluido el inmueble que se ubicaba en el bien de Mendoza, se pone en conocimiento que son perfectamente admitidas para todas las categorías, según el art. 82 inciso f). Así mismo, respetando el art 83 referido a esta temática, se menciona lo siguiente:

- Para las construcciones allí radicadas, según el art 83, se admitirá deducir el 2% por año, teniendo en cuenta la relación existente en el avalúo fiscal o, en su defecto, según justiprecio, y se deberán practicar desde el trimestre de afectación del bien hasta aquel que agote su valor o hasta el inmediato anterior a la enajenación. La misma puede ajustarse por inflación, como lo marca el art. 84 inciso 2).
- En cuanto a los bienes de uso, al no describirse dentro del fallo en forma específica de qué objetos se trataban, así como lo establece el art 84

inciso 1), debe tomarse el costo o valor de adquisición y dividirlo por los años de vida útil de cada uno de ellos en forma individual.

Cabe mencionar que el art 71 del Decreto Reglamentario establece que aquellos bienes que las empresas unipersonales hayan adjudicado a sus dueños en caso de disolución, retiro o reducción del capital, se considerarán realizados por la sociedad por un precio equivalente al valor de plaza de esos bienes al momento de su adjudicación. Así mismo, el art. 74 del Decreto Reglamentario, marca que *“Cuando las empresas o explotaciones unipersonales, comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo del art. 49 de la ley cesen en sus actividades, se entenderá que a los efectos del impuesto continúan existiendo hasta que realicen la totalidad de sus bienes o éstos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual de los socios o del único dueño, circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de DOS (2) años desde la fecha en la que la sociedad, empresa o explotación realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica.”*

Tal como se desprende de los párrafos anteriores, más allá de que Furnari al momento de la enajenación del bien tenía declarada como actividad el cultivo de viñedos y no la venta de inmuebles, y siempre que se lo considere sujeto de la tercera categoría, resulta indudable la gravabilidad respecto de la ganancia derivada por la citada enajenación. Profundizando este punto, y teniendo en cuenta únicamente los aspectos materiales del fallo, se recuerda que el contribuyente, tal como surge de sus DDJJ de Bienes Personales y sus respectivos papeles de trabajo, tenía registrados sus dos inmuebles dentro de su patrimonio en el país afectado a explotación o empresa unipersonal.

b) Persona física

Para este tipo de sujetos el tratamiento impositivo es totalmente diferente de lo señalado en el punto anterior. La razón fundamental radica en el

enquadre de las rentas dentro de la reconocida *Teoría de la Fuente*, situada en el art. 2, primer inciso de la Ley 20.628, a través de la cual deben considerarse aquellos rendimientos, rentas o enriquecimientos que reúnan los requisitos de periodicidad, permanencia y habilitación en forma conjunta. Es decir, si alguno de ellos se ausenta de la operación económica que se pretende analizar, debe entenderse que aquella no se encuentra comprendida dentro del ámbito de la norma. Al respecto, cabe aclarar que pueden existir rentas que no posean esas tres condiciones e igualmente queden inmersas dentro de la órbita del impuesto por figurar dentro de alguna categoría en particular, dado que así lo establece el copete del art. 2 de la ley, previo a lo contemplado en sus incisos 1) a 3).

La situación que se plantea, particularmente para este caso, consiste en un sujeto de existencia visible que lleva a cabo la enajenación de un inmueble propio, siendo su actividad económica, el cultivo de viñedos, completamente diferente a la realización de ese tipo de operaciones. Esto último tiene una gran significatividad, debido a que resulta imperioso analizar, en primer término, a qué se dedica el contribuyente, para de este modo, circunscribir las rentas que percibe a lo largo del período fiscal¹⁹ dentro de las categorías estipuladas por la Ley. De esta forma, se podrá interpretar qué conceptos están dentro de la aplicación del impuesto y cuáles se encuentran no gravados o no alcanzados.

En este supuesto en especial, se considerará que la enajenación del inmueble ubicado en la provincia de Mendoza no se encontraba alcanzada por el tributo, como se verá más adelante, razón por la cual, al no entrar en este ámbito de imposición, resulta de aplicación la Ley 23.905.

¹⁹ Para las personas físicas, el año fiscal coincide con el año calendario, es decir, comienza el 1 de enero y culmina el 31 de diciembre.

❖ **Impuesto a las transferencias de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas (ITI) – Ley 23.905**

El Título VII de esta norma, el cual en su extensión abarca desde el art. 7 al 18, se refiere concretamente al ITI y a todos los aspectos subjetivos, objetivos, temporales y espaciales que se deben conocer.

Básicamente se trata de un impuesto que comprende todas las transferencias de dominio realizadas a título oneroso de inmuebles ubicados dentro de la Argentina. Las personas físicas y las sucesiones indivisas deberán regirse por esta norma, la cual tiene incumbencia en la medida en que, en primer lugar, las operaciones comentadas no sean alcanzadas por Ganancias. El gravamen se debe aplicar en forma individual por cada transferencia. Si no se pudiera determinar el precio de la transacción, se tiene que tomar el de plaza vigente al momento de perfeccionarse el hecho imponible, situación que sucederá cuando se suscriba el boleto de compraventa o documento equivalente y se otorgue la posesión, o cuando medie la escritura traslativa de dominio, lo primero que ocurra. Cabe aclarar que para el caso de operaciones efectuadas por subastas judiciales, ese momento será cuando quede firme el auto de aprobación del remate. Así mismo, se informa que la tasa del tributo es del 15 por mil.

Como se mencionó anteriormente, en el caso de la venta del inmueble del Señor Furnari, al no estar afectado a la empresa unipersonal, entonces correspondía que tribute el ITI.

II. Situación posterior a la sanción de la Ley 27.430 y del Decreto 1170/18

a) Empresa o explotación unipersonal

En este apartado, únicamente se describirán los cambios más sustanciales que introdujo la Reforma desde su entrada en vigencia. Se aclara

que los siguientes conceptos: tratamiento de las ganancias para este tipo de sujetos, definición de enajenación y ubicación dentro del texto de la Ley 20.628 del artículo donde se tratan las rentas de la tercera categoría, ya han sido desarrollados oportunamente, con lo que no se volverán a abordar aquí debido a su innecesaria reiteración y a que no ha sufrido modificaciones.

Sin embargo, en cuanto a las modificaciones ocurridas, sí se alteró el art. 58 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, en cuanto que ahora dispone que este tipo de sujetos, si debe aplicar el Ajuste por inflación establecido en el Título VI tendrá que actualizar el costo computable hasta la fecha de cierre del ejercicio anterior al que se produzca la enajenación. La condición para que esto sea procedente la estipula el art. 95 del tributo en sus dos últimos párrafos y es la siguiente: el ajuste por inflación será aplicable para ejercicios comenzados a partir del 01/01/2018, en la medida que la variación del índice de precios al consumidor nivel general (IPC), acumulado en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio que se liquida, sea superior al 100%. Como deben transcurrir 3 años, es evidente que los primeros ejercicios no cuentan con la cantidad de meses solicitada. Debido a ello, la norma contempla que la variación del mencionado índice sea superior al 55% para el primer año de aplicación, al 30% para el segundo año, y al 15% para el tercero.²⁰ Al respecto, en el denominado “Espacio Consultivo de AFIP - Federaciones y Cámara”, en el Acta N° 30, publicada el 2 de mayo de 2019, el Fisco dejó en claro su opinión acerca de que los mencionados índices no deben considerarse en forma acumulativa entre un año y el otro. Cabe aclarar que el costo computable se actualiza por IPC, haya o no que aplicar el Ajuste por inflación.

No resulta menor destacar que el Decreto 1170/18 introdujo un artículo sin número a continuación del 94 de la Ley de Ganancias, el cual establece que *“Los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, obtenidos por los sujetos del inciso d) del artículo 49 de la ley, no quedan comprendidos en los términos del quinto artículo incorporado sin número a continuación del artículo 90 de la ley.”* De la

²⁰ Modificación introducida por el art. 3 de la Ley 27.468 B.O. 04/12/2018.

lectura del mismo se desprende automáticamente que no rige el impuesto cedular relacionado con la venta o enajenación de inmuebles para este tipo de sujetos.

A continuación se supondrá que Furnari adquiere el campo sito en la provincia de Mendoza con posterioridad al 01/01/2018 y que su venta se produce al cabo de un tiempo. Por lo tanto, si se cumplieran los requisitos establecidos: sujeto empresa o explotación unipersonal, ejercicio fiscal comenzado con posterioridad al 01/01/2018 y variación del IPC en los porcentajes estipulados, el ajuste por inflación resultaría totalmente aplicable. El contribuyente, finalmente, gravará sus rentas conforme la escala progresiva del art. 90.

b) Persona humana

Con la Reforma Tributaria se modificaron varios artículos de la Ley del Impuesto a las Ganancias, se agregaron otros e inclusive se cambiaron algunos términos debido a la evolución de la normativa a nivel nacional a lo largo de la historia. Como puede observarse, cuando se explicaron las implicancias impositivas antes de la entrada en vigencia de la Ley 27.430, en aquel apartado que, en paralelo, se corresponde con este, se utilizó la expresión “*Personas físicas*” para referirse a este tipo de sujetos. Desde el 01/01/2018 en adelante, según lo estipula el nuevo art 1 de la Ley 20.628, se utilizará el término “*Personas humanas*”.

Por otra parte, no resulta menor la modificación del art 2, en donde, para este trabajo en particular, es de interés la introducción en concreto de un nuevo inciso, el número 5, el cual literalmente hace referencia a que serán ganancias gravadas “*los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga*”.

En paralelo con el párrafo anterior, también se destaca otra novedad muy importante para la presente obra que consiste en el cambio que sufrió el *Título IV*, denominado “*Tasas del impuesto para las personas humanas y sucesiones indivisas y otras disposiciones*”, entre otras cosas, con el agregado del *Capítulo II*, llamado “*Impuesto Cедular*”. Dentro de este, se encuentra el art. 90.5, el cual establece que las ganancias obtenidas por los mencionados sujetos, referidas a la enajenación de inmuebles que se hayan adquirido con posterioridad al 01/01/2018, tributarán a una alícuota especial del 15%. En tal sentido, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de venta el costo computable, actualizado según el índice establecido en el segundo párrafo del art.89 (Índice de precios al consumidor nivel general) desde la fecha de la compra hasta que sucede la transferencia. Si el inmueble hubiera estado afectado a la obtención de resultados alcanzados por la Ley 20.628, se pueden deducir las amortizaciones, teniendo en cuenta que son procedentes hasta el trimestre anterior a la transmisión del dominio. Así mismo, pueden deducirse todos los gastos necesarios relacionados con la operación, ya sean directos e indirectos. A su vez, debe tenerse presente que los intereses, ya sean reales o presuntos no pueden formar parte del precio de venta ni del costo computable por aplicación del art. 88 del Derecho Reglamentario.

Por lo tanto, si se pensara la misma situación (venta del bien sito en Mendoza) llevada a cabo por Furnari, persona humana, con un **inmueble adquirido con posterioridad al 01/01/2018**²¹, y que dicha operación, por las características del contribuyente, no encuadra en ninguna otra parte de la ley, el tratamiento a seguir es el expresado anteriormente. A su vez, debe tenerse en cuenta que el costo computable se actualiza por IPC.

²¹ La fecha de adquisición es relevante, debido a la diferencia que se marca con el punto c) Revalúo.

c) Revalúo²²

Un tema muy significativo, que incluye tanto a personas humanas, sucesiones indivisas y sujetos comprendidos en el art 49 incisos a) al e), siempre que sean residentes argentinos, es la posibilidad que la legislación brindó de aplicar un revalúo impositivo. A estos fines, los contribuyentes deben basarse en el Título X de la Ley 27.430, donde se encuentra comprendido el procedimiento para efectuarlo adecuadamente.

El art 281 de la mencionada norma, además de mencionar los sujetos que han sido referenciados en el párrafo precedente, impone la condición de que *el inmueble esté afectado a la generación de ganancias*.

Si bien dicha característica configura el motivo de conflicto del fallo Furnari, no es menor traer a colación que, si se estableciera el supuesto de que la venta realizada por el contribuyente ocurriera luego de la entrada en vigencia de la Ley 27.430, el revalúo sería perfectamente aplicable, fundamentalmente por dos motivos:

- ✓ Los inmuebles que no posean el carácter de bienes de cambio figuran taxativamente en el art 282 inciso a) de dicha norma. (El campo de Mendoza tenía estas características).
- ✓ **El contribuyente lo había adquirido con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley.**

Continuando con el ejemplo, el valor del revalúo puede realizarse seleccionando entre dos opciones: por la tabla de coeficientes que brinda el art 283 o, como lo establece el art 284, por medio de un tasador o valuador independiente (se debe saber que ese valor no puede superar en más de un 50% al que surja según la utilización de los coeficientes, ya que, de suceder eso, se tomará a este último y se lo multiplicará por 1,50). Es también un requisito practicarlo sobre todos los bienes que se encuadren dentro de la misma categoría, con lo cual, tanto el inmueble de San Juan como el de

²² Compartido en común por ambos sujetos.

Mendoza deberían ser sometidos a este tratamiento. El valor al cierre del ejercicio será el residual, es decir el que surja del importe ajustado, deduciendo las correspondientes amortizaciones según la Ley del Impuesto a las Ganancias, teniendo en cuenta que el mismo no puede exceder a su valor recuperable. Al tratarse de bienes comprendidos en el inciso a) del art. 282, la amortización podrá efectuarse en un plazo equivalente al 50% de la vida útil remanente al cierre del Período de la Opción de Revalúo o 10 años, el plazo que resulte superior.

Así como lo prevé el art. 288, *“en el caso de producirse la enajenación del inmueble que hubiera sido revaluado (en este caso el de Mendoza), en cualquiera de los dos períodos fiscales inmediatos siguientes al del ajuste, el costo computable será determinado conforme al siguiente cálculo:*

a) Si la enajenación se produce en el primer ejercicio posterior al del Período de la Opción, el Importe del Revalúo —neto de las amortizaciones computadas para la determinación del Impuesto a las Ganancias se reducirá en un sesenta por ciento (60%). Si la enajenación se produce en el segundo ejercicio posterior, tal reducción será del treinta por ciento (30%).

b) Al importe que surja de lo dispuesto en el inciso precedente, se le adicionará el valor residual impositivo determinado en base al valor de origen, método y vida útil oportunamente adoptados para la determinación del Impuesto a las Ganancias.”

Debe tenerse en cuenta que correspondería que Furnari ingresara un impuesto especial, particularmente para este ejemplo, del 8% sobre el importe del revalúo, es decir, la diferencia entre el importe revaluado y aquel sin revaluar, el cual no podrá ser deducible de ganancias, según el art 291.

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

De la lectura del fallo y de los análisis que se han venido desarrollando en la extensión del presente trabajo, queda perfectamente claro que Furnari se dedicaba al cultivo de viñedos y poseía dos inmuebles, uno ubicado en la provincia de San Juan, el cual era completamente explotado para ejercer su actividad, y otro situado en la provincia de Mendoza, en estado de abandono general desde hacía años y en miras de lograr la erradicación de sus viejos cultivos para utilizarlo en una actividad económica completamente diferente a la que realizaba. Precisamente este último resultó ser el centro del conflicto que derivó en una discusión judicial entre la AFIP y el contribuyente, dada la discrepancia de criterios que tenían en cuanto al tratamiento impositivo que debía tener el resultado por la venta del mismo.

Si bien el tributo que se reclama es el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2000, el Fisco, entre otros elementos, se valió de la información contenida en la DDJJ de Bienes Personales del año 1999 en el proceso de fiscalización impulsado a raíz de una transferencia millonaria efectuada hacia al exterior, en dólares, por la señora Salerno Nelly, esposa del señor Furnari.

- **Declaración Jurada del Impuesto - Inclusión como Patrimonio afectado**

De la compulsas llevada adelante por el Organismo, surgió que el contribuyente había consignado sus dos inmuebles dentro del rubro “Bienes situados en el país patrimonio de empresa o explotación unipersonal” de la DDJJ del Impuesto a los Bienes Personales del período fiscal 1999. Los papeles de trabajo reflejaron que existía un capital afectado a su actividad de \$ 545.807,87, compuesto por: el valor residual del inmueble situado en San Juan (\$ 239.381,67) más el avalúo fiscal del bien de la provincia de Mendoza (\$ 217.895), más los bienes de cambio (\$ 92.504,76), menos el pasivo (\$ 3.973,56).

Sin embargo, la situación descrita en el párrafo anterior no fue considerada como motivo de queja dentro del recurso de apelación interpuesto por Furnari, razón por la cual, no existen dudas de que, al menos en la exposición material de su patrimonio, expresada a través de su DDJJ, el sujeto había avalado esa decisión.

Como contrapunto, el contribuyente intentó rebatir los argumentos del Fisco, manifestando, por medio de documentos, la calidad de inculto que tenía el inmueble de Mendoza, la erradicación de sus cultivos irreproductivos y el posterior fraccionamiento de las tierras para realizar una actividad económica completamente distinta de aquella, y por lo tanto, su naturaleza fuera de todo proceso de explotación. El punto era no privilegiar la exposición de la DDJJ del período 1999 por sobre la carga probatoria, ya que entendía injusto que los papeles de trabajo describieran una situación que a su criterio, no se condecía con la realidad.

El hecho de haber reflejado en el Impuesto a los Bienes Personales sus dos inmuebles como afectados a su patrimonio empresa, provocó nada menos que los magistrados se valgan de la “Teoría de la realidad económica” para emitir sus decisiones.

- **Tratamiento de los bienes y del patrimonio empresa, cómputo de las amortizaciones y liquidación del gravamen**

Al respecto, lo primero que se debe decir es que hay que remontarse al texto de la Ley 23.966, previo a las modificaciones sufridas a lo largo de los últimos años, para conocer la aplicación de ese entonces.

Según el art 17 inciso a) de la Ley del gravamen, las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo son sujetos pasivos del impuesto, considerándose a tal efecto sus bienes tanto dentro del ámbito local como en el exterior. Cabe aclarar que se debe considerar el universo completo de los bienes que el contribuyente posee al 31

de diciembre de cada año. Con lo cual, del análisis, surge que el contribuyente entra dentro del ámbito de imposición del tributo.

El art 19 contempla los bienes situados en el país, y concretamente en su inciso k) hace referencia a “Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales”. Es decir, para el fallo en cuestión, esto resulta un aporte relevante. Si bien no existe una descripción completa de aquellos bienes que poseía Furnari, se sabe que al menos en 1999 tenía dos inmuebles rurales, mercaderías y bienes de uso. Así mismo, de la lectura del fallo se desprende que, en la posición correspondiente al período 1999, valuó el patrimonio neto como marca la norma, es decir considerando al activo de la explotación unipersonal y restándole el pasivo.

En cuanto a la valuación de los inmuebles en sí, el art 22 inc. a) describe la forma en que se deberá practicar esta técnica. Para el caso Furnari, sus campos debían valuarse según su costo de adquisición, no siendo posible que este sea inferior al de la base imponible fijada a los efectos del impuesto inmobiliario o tributos similares. También se conoce que tanto en San Juan y Mendoza existían construcciones. En miras a efectuar una correcta determinación de su valor, la norma contempla la posibilidad de deducir, en concepto de amortizaciones, el 2% anual. Al respecto, el art. 12 del Decreto Reglamentario establece que dicho coeficiente se tomará desde el trimestre de incorporación del bien al patrimonio. A su vez, allí se marca que para considerarlos como tal, se debe contar con la posesión del mismo o la escritura al final del ejercicio fiscal, es decir al 31 de diciembre.

Para practicar la liquidación, en ese entonces en la Ley 23.966 regía un importe que hacía las veces de mínimo no imponible, establecido en su art. 24, de \$ 102.300. Es decir, si se superaba ese monto, se tributaba sobre la diferencia entre la totalidad de los bienes gravados y dicho importe, del siguiente modo, según el art. 25:

- Hasta \$ 200.000 la alícuota era 0.50%
- Más de \$ 200.000 la alícuota era 0.75%

- **Evolución del art 24 y 25 post Fallo Furnari**

Las dos reformas que más impacto tuvieron en relación con dichos artículos se corresponden con las sanciones de las leyes 26.317 y 27.260. El objetivo es pensar cómo impactarían las mencionadas normas si la misma situación ocurriera después de la entrada en vigencia de cada una de ellas.

En relación con la ley 26.317, se elimina el valor que hacía de las veces de mínimo no imponible y se lo reemplaza por un **mínimo exento** de \$ 305.000, incluyéndose dentro del art 21 el inciso i), correspondiente a las Exenciones del Impuesto, en donde se hacía referencia que si los bienes gravados en su conjunto eran menores o iguales a dicho monto, no tributarían Bienes Personales. En cuanto al art 25, se incorporan valores por tramos, quedando definido de la siguiente manera:

VALOR TOTAL DE LOS BIENES PERSONALES	ALÍCUOTA APLICABLE
más de \$ 305.000 a \$ 750.000	0,50%
más de \$ 750.000 a \$ 2.000.000	0,75%
más de \$ 2.000.000 a \$ 5.000.000	1,00%
más de \$ 5.000.000	1,25%

Los cambios más rotundos se dieron con la entrada en vigencia de la ley 27.260, en donde se elimina lo anterior, y se vuelve al esquema **de mínimo no imponible**. La particularidad reside en que ese número aumentará con la contrapartida de una alícuota decreciente, para cada período fiscal, de la siguiente forma:

PERÍODO	ALÍCUOTA APLICABLE	SOBRE EL VALOR TOTAL DE LOS BIENES GRAVADOS QUE SUPERE:
2016	0,75%	\$ 800.000
2017	0,50%	\$ 950.000
2018 y sig.	0,25%	\$ 1.050.000

No obstante lo mencionado, surgió una nueva modificación a los mencionados artículos, prevista para períodos fiscales desde el 2019 en adelante, en donde se plantea un **esquema progresivo**. Así mismo, se debe tener presente que la Ley 27.480, modificatoria de la Ley 23.966, establece que no estarán alcanzados los bienes gravados pertenecientes a sujetos comprendidos en el art. 17 inciso a)²³ cuando su valor en conjunto, determinado de acuerdo con las normas del Impuesto sobre los Bienes Personales, resulte igual o inferior a dos millones de pesos (\$ 2.000.000). De tratarse de inmuebles destinados a casa-habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, no estarán alcanzados por el impuesto cuando su valor determinado de acuerdo con las normas la ley del gravamen, resulten iguales o inferiores a dieciocho millones de pesos (\$ 18.000.000).

Por lo tanto, con las aclaraciones efectuadas, la tabla queda definida tal como se muestra a continuación:

VALOR TOTAL DE LOS BIENES QUE EXCEDA EL MÍNIMO NO IMPONIBLE	CORRESPONDE UN IMPORTE FIJO DE	MÁS EL %	SOBRE EL EXCEDENTE DE
Superior a \$ 0 hasta \$ 3.000.000	\$ 0	0,25%	\$ 0
Superior a \$ 3.000.000 hasta \$ 18.000.000	\$ 7.500	0,50%	\$ 3.000.000
Superior a \$ 18.000.000 en adelante	\$ 82.500	0,75%	\$ 18.000.000

²³ Es decir, personas humanas y sucesiones indivisas domiciliadas en la Argentina que posean bienes situados tanto en el país como en el exterior.

JURISPRUDENCIA RELACIONADA

Seguidamente, dentro de este apartado, se analizarán dos fallos judiciales que tienen íntima relación con el presente trabajo: Paulino Miguel Abel - TFN Sala D (30/03/2009) y Rodríguez Ramón Alberto – TFN Sala B (22/04/2016).

“Miguel Abel Paulino s/recurso de apelación – Impuesto a las ganancias – TFN Sala D – 30/03/2009”

El contenido del fallo trata acerca de un contribuyente cuya actividad económica consistía en el desarrollo de la explotación agropecuaria, la cual era llevada a cabo bajo la figura de la empresa unipersonal.

El día 20 de marzo de 2006, la División Revisión y Recursos perteneciente a la Dirección Regional Junín de la AFIP emana una Resolución en la que se determina de oficio la obligación de Miguel Abel Paulino en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2004. La fundamentación del Fisco residió en que el contribuyente, sujeto de la tercera categoría del impuesto, y por lo tanto, comprendido en el artículo 2 segundo inciso bajo la “Teoría del Balance”, había omitido declarar la ganancia correspondiente a la diferencia de valor de unos títulos públicos adquiridos al 36% de su valor nominal y tomados por una entidad bancaria, en cancelación parcial de un préstamo hipotecario, al 100%. Es decir, según su criterio, existió un claro y evidente enriquecimiento o beneficio que debió figurar en la DDJJ.

Por otra parte, el Señor Miguel Abel Paulino argumentó que había contraído un préstamo hipotecario con el objetivo de adquirir un campo para afectarlo a su empresa unipersonal. A su vez, reconoció que la compra de los títulos públicos, denominados “Eurobonos”, se llevó adelante al 36% de su valor nominal, situación que entendió de completa normalidad según las prácticas habituales del mercado bursátil. Al mismo tiempo, el contribuyente dio fe que canceló el 80% del crédito mediante la entrega de dichos activos, los cuales fueron tomados por la entidad bancaria al 100% de su valor nominal. Sin embargo, consideró que no existió una ganancia derivada de dicha operación,

ya que el artículo 20 inciso w) de la Ley 20.628, vigente a la fecha, tenía previsto ese tipo de beneficios, al tratarse de resultados provenientes de la disposición de títulos públicos adquiridos a un precio determinado y vendidos a otro mayor. Así mismo, a su juicio, ese enriquecimiento no corresponde atribuirlo a su empresa unipersonal, sino que es propio de la segunda categoría del tributo y por lo tanto gozaba de la mencionada exención.

No obstante lo señalado en los párrafos precedentes, resulta pertinente traer a colación el resultado de la fiscalización realizada por la AFIP, el cual arrojó que había sido el propio Miguel Abel Paulino quien computó en su DDJJ del año 2004, dentro de la tercera categoría, los gastos provenientes de los intereses del préstamo hipotecario con el ajuste del Coeficiente de Estabilización de Referencia (CER). Profundizando el análisis, el sujeto no tributó el Impuesto a los Bienes Personales del período fiscal 2003 sobre los activos de la explotación, ya que los pasivos de la misma ocasionaban que el patrimonio de la empresa, para ese ejercicio, fuera negativo.

La sentencia de los magistrados fue unánime, confirmando el criterio del Fisco. Los fundamentos esgrimidos se basaron en que resultó evidente y deliberada la conducta del contribuyente en todo momento, en relación a la adquisición de los títulos públicos por un valor de mercado inferior al nominal, para posteriormente lucrar con el beneficio derivado de la diferencia de precio a la que fueron tomados. Esto constituyó un acrecentamiento patrimonial que se tradujo, tal como lo establece el artículo 2 segundo inciso, en un rendimiento que es propio de su empresa unipersonal, algo que también confirmó el mismo contribuyente al consignar los gastos hipotecarios dentro de la tercera categoría en su DDJJ del Impuesto a las Ganancias. Es decir, si el campo había sido comprado con el crédito y a su vez estaba vinculado al desarrollo de la actividad, y los intereses fueron deducidos del balance fiscal, es lógico que el beneficio ocasionado por la disposición de los títulos públicos constituyera una ganancia gravada.

La vinculación de este fallo con el caso Furnari está dada por el objeto del Impuesto a las Ganancias. Si se trazara un paralelo entre ambos contribuyentes, puede concluirse que los dos realizaron una interpretación

similar del beneficio que obtuvieron, tanto uno por la enajenación del inmueble situado en la provincia de Mendoza, como el otro por la diferencia del valor de los títulos públicos: entendieron que no correspondía gravar los resultados originados por las operaciones que oportunamente efectuaron. A su vez, coincidieron en el sujeto tributario, es decir, sus actividades económicas eran desarrolladas bajo la figura de empresa o explotación unipersonal. Así mismo, no debería pasarse por alto que, producto de las fiscalizaciones que ambos sufrieron, pudo advertirse el cómputo de deducciones en sus balances fiscales que tenían relación directa con los bienes en cuestión. Pese a que Furnari y Paulino argumentaron que las ganancias por los bienes en conflicto no debían atribuirse a sus explotaciones, la prueba pericial pesó de manera significativa en la sentencia de los jueces, ya que fue consistente con lo que ellos expusieron materialmente en sus DDJJ. Cabe recordar que para el caso de Furnari esto sucedió en la instancia del Tribunal Fiscal de la Nación, ya que luego, en la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, lo que primó fue el principio de la realidad económica.

“Rodríguez Ramón Alberto s/recurso de apelación – Impuesto sobre los Bienes Personales- TFN Sala B – 22/04/2016”

Comprende el caso de un contribuyente al cual la División Revisión y Recursos de la Delegación Regional Posadas de la AFIP, por medio de la Resolución 265/2007 de fecha 31 de julio de dicho año, le determina de oficio la obligación con relación al impuesto sobre los Bienes Personales períodos 2003 y 2004, con intereses y multa por conducta dolosa, según lo establecido por el artículo 46 de la Ley 11.683.

El señor Rodríguez Ramón Alberto tenía como actividad comercial el transporte automotor de cargas. Entre los años 1993 y 1994 adquirió inmuebles rurales situados en la provincia de Salta, los cuales, según su argumentación, fueron mal expuestos materialmente en sus DDJJ de ganancias de los años 1999 a 2002, consignándolos en la cuenta “*Inversiones*”, cuando en realidad correspondía haberlo hecho dentro del rubro “*Inmuebles*”. A su vez, sostuvo

que estos no se encontraron nunca afectados a su actividad económica, lo que sería coherente con el hecho de que jamás se computó deducciones de gastos ni de amortizaciones en relación con los mencionados activos.

Por una crisis en su actividad comercial vendió los inmuebles rurales en el año 2003, habiéndose pactado el respectivo pago en 3 cuotas durante 2003, 2004 y 2005. A su entender, nunca le ocultó esta información al Fisco, al haber consignado los cobros de las cuotas pendientes dentro del rubro “*Créditos*” en sus DDJJ de Bienes Personales.

Más adelante, en el período 2006, el contribuyente, de forma espontánea, rectifica sus DDJJ del Impuesto a las Ganancias, atribuyendo los bienes en cuestión al rubro “*Inmuebles*”. No resulta menor aclarar que no se reflejaron dentro del patrimonio empresa, situación que va de la mano con dejar de incluirlos dentro de la valuación de su explotación unipersonal en el impuesto a los Bienes Personales. En verdad, con este accionar pretendió enmarcar al resultado derivado de la venta de los campos dentro de la “Teoría de la Fuente”, como si la enajenación la hubiera hecho Rodríguez Ramón en forma particular, por fuera de su patrimonio de afectación.

Por otra parte, el Fisco sostiene que el contribuyente había tenido la intención de vincular esos activos rurales a la tercera categoría, el hacer uso del reconocido instituto de la “*Venta y reemplazo*”, establecido en el artículo 67 de la Ley 20.628 y en los art. 95, 96 y 113 del Decreto Reglamentario, en los ejercicios 1999 a 2002. Así mismo, la AFIP supone que, al no haber declarado inmuebles entre 1999 y 2001, y recién haberlo hecho en 2002, hay una clara señal de que formaban parte del rubro “*Inversiones capital afectado a la empresa*” hasta el momento de su enajenación, tal como lo expuso en sus DDJJ originales. De acuerdo con el criterio del ente fiscal, con la adquisición de los bienes siempre se persiguió una rentabilidad. Debido a que por determinadas razones esta no existió, el proceso culminó con la venta de esos bienes. Así mismo, la determinación de oficio que se le hizo a Rodríguez en relación al impuesto a los Bienes Personales tiene que ver con que declaró un monto menor al debido, cuando tendría que haber incluido los campos dentro del rubro Inmuebles y afectarlo directamente a su empresa unipersonal.

La justicia, a través de las pruebas periciales, pudo conocer que al momento de la enajenación de los bienes rurales el escribano interviniente no practicó la correspondiente retención de ganancias ya que el contribuyente había ejercido la opción de venta y reemplazo. Dicha situación se modificó posteriormente, ya que al haberse rectificado las DDJJ, la operación se encontraba alcanzada por el ITI, con lo cual el mencionado profesional efectuó las retenciones propias del caso.

Por otra parte, los peritos ratificaron que la principal fuente de ingresos de Rodríguez tenía relación directa con el transporte automotor de cargas. En cuanto a los campos, se concluyó que estaban inexplorados, incluso desde tiempos anteriores a la fecha en que el contribuyente los adquirió. Otro dato significativo fue que durante el tiempo en que este fue propietario de los predios, nunca presentó un plan de aprovechamiento forestal, con lo cual es evidente que se encontraban inexplorados.

Por todo lo expuesto, los magistrados decidieron hacer pesar la “Teoría de la Realidad Económica”, sosteniendo que se debe prescindir de las estructuras jurídicas en base a las cuales se confeccionaron las DDJJ, dándole preeminencia a la sustancia de los negocios jurídicos celebrados. La realidad subyacente no surgió de lo manifestado en las DDJJ ni en la escritura de venta de los campos, sino que fue producto de hechos anteriores a ellas, del destino de esos activos y su consecuente separación del capital empresa. Es por ello que se consideró que los inmuebles rurales jamás estuvieron afectados a la explotación unipersonal de Rodríguez, con lo cual el resultado de la operación estaba excluido del objeto del Impuesto a las Ganancias. En cuanto a Bienes Personales, no debieron nunca integrar el patrimonio empresa. Sin embargo, producto de la fiscalización, al contribuyente le detectaron dos inmuebles no declarados en el período 2004, situados en Posadas. Este ajuste fue ratificado por los jueces.

El señor Rodríguez, al realizar sus argumentaciones, citó al fallo Furnari como jurisprudencia pertinente, intentando hacer valer la Teoría de la Realidad Económica. Así mismo entendió que ambos casos se parecían en cuanto al tema en cuestión, que no es otro que el objeto del impuesto, tanto en los

bienes, ya que se trataba de inmuebles rurales, como en el hecho de distinguir el patrimonio personal del capital afectado a la explotación. No obstante lo señalado, según su interpretación, el Fisco intentaba valerse del resultado del fallo Furnari, sin tener en cuenta que en este caso, los campos que había adquirido jamás estuvieron comprendidos dentro del desarrollo de su actividad económica.

Finalmente, resulta interesante traer a colación que, en su análisis, los jueces sostuvieron que la prevalencia de la realidad económica por sobre las formas ya había sido zanjada por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, en los autos “Salerno Nelly Hilda y otros”, de fecha 19/12/2007, que no es otra cosa que la continuidad del fallo Furnari.

LEY 11.683 – PROCEDIMIENTO FISCAL Y ADMINISTRATIVO

En este apartado se abordará lo concerniente al aspecto procedimental del fallo bajo estudio, ya que no sólo ayudará a ampliar el análisis impositivo, sino que contribuirá a una mejor comprensión de la problemática planteada. Previo a ello, se aclara que la Reforma Tributaria, Ley 27.430, introdujo modificaciones al texto de la Ley 11.683, con lo cual en la actualidad su articulado no es idéntico al del momento en que surgieron los acontecimientos de los fallos Furnari y Salerno.

De la lectura del caso, se desprende la disconformidad del contribuyente respecto del comportamiento del Fisco en materia sancionatoria. Entre los argumentos que Furnari expresó, se recuerda la queja vinculada a que en una primera Resolución se le había imputado la figura del artículo 46 (Defraudación Fiscal) de la Ley 11.683, mientras que en una segunda se le aplicó la del artículo 45 (Omisión de impuesto), por los mismos hechos, sin dar a conocer fundamento alguno. La principal diferencia entre ambas, si bien se desarrollará con mayor amplitud a continuación, radica en la tipificación de la conducta del contribuyente, la cual en el caso del 45 requiere de culpa suficiente para que se

cumpla con el aspecto subjetivo, mientras que en el caso del 46 es necesaria la voluntad deliberada de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud, lo que se conoce como dolo.

Como fuera mencionado en el párrafo precedente, en un primer momento Furnari fue sancionado con la multa del art. 46 (Defraudación Fiscal). En ese entonces, el texto de dicho artículo rezaba lo siguiente: *“El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con una multa de 2 hasta 10 veces el importe del tributo evadido”*²⁴. Al respecto, las presunciones referidas a la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en conductas maliciosas están estipuladas en el art. 47 de la Ley 11.683, al cual se remite.

Posteriormente, al contribuyente se le imputó la figura del art. 45 (Omisión de impuesto). Dicho artículo, en su primer párrafo, establecía: *“El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable...”*²⁵. Al respecto, este último concepto de error excusable está vinculado con la diversidad de criterio interpretativo que puede existir ante la aplicación de una norma, debido a su complejidad u oscuridad, con lo cual el contribuyente, aún actuando con buena fe, puede no llegar a comprender el verdadero alcance de la misma, y por lo tanto, aplicarla de forma equivocada.

La Ley 11.683 contempla un régimen de reducción de sanciones en su art. 49. Dicho texto, en ese entonces, otorgaba la posibilidad de atenuar las infracciones de los art. 45 y 46 del siguiente modo:

²⁴ En el texto vigente la multa es de 2 hasta 6 veces el importe del tributo evadido. (Por Ley 27.430 aplicable desde el 01/01/2018)

²⁵ El nuevo art. 45 determina una multa del 100% del gravamen dejado de pagar, retener o percibir. (Por Ley 27.430 aplicable desde el 01/01/2018)

- A 1/3 del mínimo legal, cuando el contribuyente rectificare sus DDJJ antes de correrse la vista del art. 17 y no fuera reincidente por multa por defraudación.
- A 2/3 del mínimo legal, si la pretensión fiscal fuera aceptada luego de la vista, pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de 15 días otorgado para contestarla.
- Al mínimo legal, cuando la determinación fuese aceptada por el contribuyente y este no revista carácter de reincidente.²⁶

Por otra parte, tal como lo establece el art. 51, las multas deberán ser canceladas dentro de los 15 días de notificadas, salvo que se hubiera optado por interponer los recursos de los art. 76, 82 y 86. Al respecto, eso fue exactamente lo que hizo el Señor Furnari, elevando, contra la Resolución determinativa del Fisco, el Recurso apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Cabe recordar que el Fisco le había aplicado la sanción en oportunidad de realizarle una fiscalización a raíz de una transferencia hecha al exterior en noviembre de 2001 por la señora Hilda Nelly Salerno, esposa del señor Furnari, por la suma de U\$S 3.000.000, con el objetivo de determinar el origen del dinero. Es allí cuando surgió que el resultado por la venta del inmueble situado en la provincia de Mendoza había sido consignado como renta no gravada en la DDJJ del Impuesto a las Ganancias. El Fisco entendió que dicho resultado correspondía apropiarlo dentro de la explotación unipersonal, con su consecuente gravabilidad. Por lo tanto, señaló que la presentación del referido gravamen era inexacta.

²⁶ Art. 49 actual (Por Ley 27.430 aplicable desde el 01/01/2018): puede presentarse DDJJ original omitida o su rectificativa, entre el plazo de la notificación de una orden de intervención y la vista, sin ser reincidente de las infracciones del art. 45 ni del 46, agregados del 46 o del 48, y la reducción será a un cuarto del mínimo legal.

Si el contribuyente regularizara su situación antes de correrse la vista del art. 17, sin ser reincidente de las infracciones del art. 45 ni del 46, agregados del 46 o del 48, y la reducción será a la mitad del mínimo legal.

Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada luego de la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de 15 días otorgado para contestarla, las infracciones del art. 45 ni del 46, agregados del 46 o del 48 se reducirán a tres cuartos del mínimo legal.

Cuando la determinación de oficio fuese consentida por el contribuyente y no mediara reincidencia, la sanción se reducirá al monto del mínimo legal.

Si bien el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la referida determinación fiscal, junto con la aplicación de la multa, dicha sentencia fue apelada ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, mediante la interposición del Recurso de revisión y apelación limitada. El mismo puede interponerse, según el art. 192 de la Ley 11.683, dentro de los 30 días de notificada la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Si el contribuyente del fallo bajo análisis no hubiera interpuesto el recurso dentro del referido plazo, la sentencia era considerada como cosa juzgada. Se debe tener presente que, tal como lo establece el art. 194, para tener derecho a continuar en la siguiente instancia judicial, Furnari debió abonar el monto de la Resolución fiscal correspondiente al Impuesto a las Ganancias, junto con los intereses respectivos. En cuanto a la multa, no resulta obligatorio abonarla ya que puede continuar discutiéndose en Instancias Superiores. Así mismo, cabe destacar que, tal como lo expresa el art. 195, dentro de los 15 días subsiguientes a la fecha de su presentación, el apelante expresará los agravios por escrito ante el Tribunal Fiscal de la Nación, se le dará traslado a la otra parte, respetando las mismas condiciones de contestación por escrito y plazo para responder, y finalmente se elevarán los autos a la Cámara.

Por otra parte, es interesante destacar la figura de la sucesión indivisa, ya que se encuentra íntimamente ligada a la continuidad y desenlace de los hechos en la instancia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

El art. 5 de la Ley de Procedimiento establece los sujetos responsables por deuda propia, es decir, quienes están obligados a responder frente al Fisco por su deuda tributaria. Concretamente en su inciso d), el mismo contempla a las sucesiones indivisas, estableciendo que las mismas revisten el carácter de contribuyentes “...cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.”

Así mismo, el art. 6, en la enumeración de los sujetos responsables por deuda ajena, establece en su inciso c) que revestirán ese carácter, el cónyuge supérstite y los herederos.

A su vez, el art. 7 obliga, entre otros, a la sucesión indivisa a cumplir, respecto de la deuda ajena, los deberes que la Ley 11.683 y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos.

Finalmente, el art. 54 de la Ley 11.683 reza que *“No están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, las sucesiones indivisas”*, con lo cual, en el caso de Furnari, la determinación del gravamen continuó para sus sucesores pero la multa resulta inaplicable.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Dentro de este apartado se expondrán las características más importantes del Tribunal Fiscal de la Nación y las etapas del procedimiento judicial, tanto para comprender su funcionamiento como para tener una clara noción acerca de cómo se vincula con el fallo bajo análisis.

El mencionado Organismo fue creado por la Ley 15.265, publicada en el Boletín Oficial de la Nación el día 27 de enero de 1960. Cabe destacar que sus funciones tuvieron comienzo el 28 de abril de dicho año. La idea madre de su constitución fue otorgarle vida a un ente, con capacidad y criterio técnicos, que pudiera dirimir las controversias entre el Fisco y los contribuyentes en relación a las obligaciones tanto impositivas como aduaneras.

La Corte Suprema de Justicia exige, para este tipo de organismos administrativos dotados de jurisdicción, que esté asegurada tanto la independencia como la imparcialidad en cuanto a sus criterios, que el objetivo considerado por el legislador al crearlo sea razonable y que sus decisiones puedan ser sometidas a un control judicial posterior. En relación con lo precedente, los cargos de sus miembros son designados por el Poder Ejecutivo, previo concurso de postulantes donde se acredite su idoneidad. Para garantizar la independencia, los jueces gozan de las mismas incompatibilidades que los camaristas. Así mismo, está asegurada la estabilidad en el cargo mientras dure su buena conducta. Es decir, pueden ser

removidos en la medida en que se pruebe, por ejemplo, mal desempeño en sus funciones o se demuestre fehacientemente que estos han ejercido actos de comercio en el ejercicio de sus actividades jurídicas.

En cuanto a la normativa, su regulación se encuentra en el Título II de la Ley 11.683 y su Decreto Reglamentario. Como complementos relevantes también son de consulta la Acordada 840 del TFN, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y la Ley 19.549 de Procedimiento Administrativo a nivel nacional.

El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce su jurisdicción en todo el territorio nacional, aunque tiene sede en la CABA. Si bien está contemplado que, por razones que se vinculan estrictamente con su carácter federal, el mismo cuente con establecimientos fijos en el interior del país, esto aún no ha sucedido. Puede actuar, reunirse, constituirse y sesionar en cualquier sitio del país, en la medida que lo haga a través de sedes móviles o fijas.

Su composición actual obedece a la Ley 21.858, del 23 de agosto de 1978. Sus autoridades son un Presidente y un Vicepresidente designados, entre sus 21 Vocales, por el Poder Ejecutivo nacional. Se encuentra dividido en siete salas, ordenadas alfabéticamente desde la letra A a la G. Las primeras cuatro, es decir, de la A a la D, resuelven controversias en materia impositiva, mientras que las tres restantes, o sea de la E a la G, atienden situaciones relacionadas únicamente con lo aduanero. Al respecto, cabe aclarar que las salas impositivas están integradas por tres profesionales: dos abogados y un contador, lo que garantiza la conformación interdisciplinaria a la hora de dictar sentencia, a diferencia de las salas aduaneras, en donde todos sus miembros son abogados. Cada uno de los vocales, a su vez, es asistido por un Secretario con título de abogado o contador. El Tribunal cuenta con tres Secretarías Generales: administrativa, impositiva y aduanera, con sus correspondientes mesas de entrada. Los días martes y jueves se efectúa un sorteo público de los expedientes recibidos, de modo de conocer a qué Vocalía se destinarán y a qué sala. El Secretario General es quien tiene a cargo dicha tarea.

La razón por la que se recurre a este Organismo es garantizar el debido proceso, es decir, que ante la emisión de un acto administrativo, como los que

efectúa la AFIP, el sujeto involucrado tiene el derecho a ser oído, a poder probar los hechos en discusión y a contar con una resolución fundada. Es por ello que contra las resoluciones de AFIP el artículo 76 de la Ley 11.683 consagra dos recursos: reconsideración y apelación. Con respecto al primero de ellos, se interpone ante la misma AFIP, con el objetivo de que un juez administrativo revea la situación y dirima la controversia, todo en el mismo ámbito del Fisco. En cuanto al segundo, básicamente comprende la vía judicial en donde un ente imparcial e independiente, técnicamente dotado, como lo es el TFN, resuelva el conflicto. Al respecto, está contemplado que las Agencias de AFIP hagan las veces de mesa de entrada del Tribunal, al momento de la interposición del recurso de apelación, en razón a la distancia que puede existir entre su sede central y el domicilio fiscal del contribuyente. Resulta oportuno destacar que los mencionados recursos son excluyentes entre sí.

La competencia del TFN se encuentra comprendida en el artículo 159 de la Ley 11.683. Al respecto, puede atender en causas de:

- determinaciones de oficio ciertas o presuntivas²⁷
- determinaciones de quebrantos²⁸
- imposiciones de multas (excepto de Seguridad Social)²⁹
- demandas contra resoluciones denegatorias de repetición de tributos³⁰
- reclamo por mora en el dictado de una resolución por demanda de repetición
- amparo por mora
- materia aduanera

De surgir algunas de las situaciones señaladas anteriormente, en donde el TFN resulta competente, la mera interposición del recurso de apelación

²⁷ Superiores a \$ 2.500 al momento del fallo Furnari. En la actualidad, el importe debe ser mayor a \$ 25.000.

²⁸ Superiores a \$ 7.000 al momento del fallo Furnari. En la actualidad, el importe debe ser mayor a \$ 50.000.

²⁹ Superiores a \$ 2.500 al momento del fallo Furnari. En la actualidad, el importe debe ser mayor a \$ 25.000.

³⁰ Idem anterior.

produce el **efecto suspensivo** con respecto a la intimación de pago. Es decir, hasta no conocerse la sentencia del Organismo, la AFIP no tiene derecho a reclamar el monto en discusión. El otro efecto considerable se encuentra en el artículo 65 inciso a) de la Ley 11.683, en donde se establece la suspensión por un año del plazo de prescripción para exigir el pago, desde su intimación y hasta 90 días después de notificada la sentencia.

Al momento del fallo Furnari estaba vigente la Ley 22.610, que regulaba la tasa de actuación que se debía abonar para iniciar el proceso, la que, incluso en la actualidad, hace las veces de contraprestación por el servicio jurídico que el Organismo presta. Una tasa es un tributo que se abona como contraprestación de un servicio público de carácter divisible, es decir, puede individualizarse quién es el sujeto beneficiario. El principio general era que la tasa consistía en un 2%, aplicable sobre el monto importe total cuestionado, incluidos, cuando correspondían, los intereses y actualizaciones hasta el día de iniciación de la demanda o recurso³¹. La misma se abonaba en un 50% en oportunidad de interponerse el recurso de apelación, debiendo acompañarse al escrito respectivo el comprobante del pago de la misma. El restante 50% se cancelaba, con más la actualización correspondiente, dentro de los cinco días de notificada la sentencia contraria a la pretensión de la actora, con independencia de que aquella sea consentida o apelada. La falta de pago o las discrepancias que se originen en torno a la tasa de actuación no obstaculizan el normal desenvolvimiento del proceso, sino que se resolverán vía incidente. Cabe aclarar que no puede ser compensada con ningún saldo a favor de otro tributo nacional. A su vez, debe tenerse presente que se puede gozar del beneficio de litigar sin gastos, en la medida en que se demuestre que su pago repercute severamente en el patrimonio de quien deba abonarla. La razón fundamental tiene raíces constitucionales, de donde se desprende que la imposibilidad de afrontar un tributo de estas características no puede ir por encima del derecho de un ciudadano a la legítima defensa en juicio.

³¹ En la actualidad, por Ley 25.964/2004, la tasa es del 2,5% y la base de cálculo incluye las sanciones.

Procedimiento judicial- Aspectos básicos

Es importante saber que la traba de la litis surge luego de que el expediente que se remite a la Vocalía es analizado. Para ello, se revisa por un lado, si el recurso interpuesto se encuentra dentro de la órbita de competencia del TFN, y por otro, si cumple con todos los requisitos formales. De no mediar inconvenientes se remite el expediente al Fisco Nacional. Si por 30 ó 60 días hábiles, según se trate de un recurso de apelación o de repetición respectivamente, no hay ninguna contestación, el TFN pide su devolución dentro de los 10 días hábiles posteriores al vencimiento del plazo. Una vez recibido, el vocal declara la cuestión como de “puro derecho” y eleva los autos a la sala correspondiente según el sorteo. En este punto finaliza la primera etapa del procedimiento.

Resulta apropiado considerar que en el artículo 171 de la Ley 11.683 se establecen, en forma taxativa, las denominadas excepciones previas:

- a) Incompetencia.
- b) Falta de personería.
- c) Falta de legitimación en el recurrente o la apelada.
- d) Litispendencia.
- e) Cosa juzgada.
- f) Defecto legal.
- g) Prescripción.
- h) Nulidad.

Las mismas se clasifican en dilatorias (logran prolongar temporariamente un pronunciamiento) y perentorias (excluyen definitivamente el derecho invocado en autos). Cabe aclarar que pueden ser opuestas por cualquiera de las partes y deben ser resueltas por el Vocal. Al respecto, en primer término se analizarán las que son de especial y previo pronunciamiento, mientras que aquellas que, a criterio del funcionario, no revistan ese carácter, serán resueltas en forma conjunta con el fondo de la causa. El Vocal tiene 10 días hábiles para contestar acerca de su admisibilidad. Una vez ocurrido esto,

eleva las actuaciones a la sala, concluyendo así la segunda etapa del procedimiento.

En este punto se trae a colación que, en el fallo Furnari, se planteó la excepción previa de **nulidad**. Para que esta prospere, debe existir un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley, ya sean vinculados al procedimiento, a sus fundamentos, a las notificaciones o al hecho de no permitir la producción de la prueba. El contribuyente entendió que no se le explicaron debidamente los motivos por los cuales sufrió la determinación de oficio del Impuesto a las Ganancias, a la vez que acusó al juez administrativo de haberse basado en fundamentos dogmáticos sin adecuación a su caso personal. A su vez, planteó la nulidad porque, a su criterio, se había afectado su derecho de defensa en juicio. Al respecto, los jueces fueron contundentes y rechazaron de forma unánime dicha excepción, argumentando que el Fisco en todo momento aplicó las normas legales, sin transgredir los artículos 17 de la Ley 11.683, que requiere el dictado de resolución fundada, y 7 incisos b) y e) de la Ley 19.549, que establece que el acto administrativo debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirven de causa y en el derecho aplicable.

La tercera etapa del procedimiento es la apertura a prueba. El Vocal abrirá la causa para que las partes produzcan la prueba por hasta 60 días, prorrogables por 30 días más, y de mediar acuerdo entre ellas, pueden solicitar 45 días extras. Todos los plazos comprenden días hábiles. Aquella que es documental, debe acompañarse al momento de interponer el recurso o al ser contestado, mientras que la restante se hará en los tiempos mencionados (de informes, testimonial, pericial, inspección ocular).

En la cuarta etapa, tal como ocurrió en el fallo Furnari, las partes pueden producir sus alegatos. La Sala dispone las actuaciones para que las partes lo hagan, dentro de los 10 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente al de la última notificación. En este caso en particular, tanto el Fisco como el contribuyente hicieron sus respectivas presentaciones. A su vez, el TFN conforme el art. 177 de la Ley 11.683, puede ordenar medidas de mejor

proveer, previo al dictado de la sentencia. De optar por esto, el plazo para el dictado de la misma se amplía en 30 días más.

La última etapa está dada por el pronunciamiento de los jueces a través de la sentencia, en la cual emitirán fundadamente su opinión, analizando punto por punto los contenidos del caso. La misma podrá dictarse con el voto coincidente de dos miembros de la Sala, en caso de vacante o licencia del Vocal restante. Así mismo se impondrán las costas, las cuales, según el art. 184 de la ley de procedimiento tributario nacional, deberán estar a cargo de la parte vencida. Al respecto, la Sala puede eximir total o parcialmente al litigante vencido siempre que encuentre mérito y bajo pena de nulidad. Debe tenerse en cuenta que, cuando el TFN recalifique la sanción a aplicar, las costas deben ser impuestas por el orden causado, dividiendo a las comunes en partes iguales y luego abonando cada uno las que le correspondan.

Contra las decisiones desfavorables del TFN, como ocurrió con Roberto Vicente Furnari, pueden interponerse distintos recursos. Concretamente para el caso de interés del presente trabajo, se presentó el **Recurso de revisión y apelación limitada**. El mismo busca asegurar lo dispuesto por la Corte acerca de que las resoluciones de este tipo de organismos administrativos deben estar sujetas a una instancia judicial posterior de control, en este caso, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. Dentro de los 30 días de notificada la sentencia puede presentarse este recurso. De no cumplirse con esto, la misma pasa a ser cosa juzgada. Luego de su interposición hay 15 días para fundamentar agravios. Una vez ocurrido esto, se le da traslado a la otra parte, quien deberá contestarlo por escrito en el término de 15 días. A partir de entonces, continúa el proceso en la Segunda Instancia Judicial.

CONCLUSIÓN FALLO FURNARI

En el desarrollo del presente trabajo se realizó la descripción completa de los hechos del caso, sobre todo haciendo hincapié en sus aspectos controvertidos, y el correspondiente análisis impositivo. Dentro de este apartado, y sin pretender influenciar sobre la opinión del lector, se procederá a realizar una conclusión respecto al contenido del fallo, el cual culminó en Primera Instancia con la sentencia de los integrantes de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación en favor del Fisco (por mayoría).

Teniendo en cuenta lo mencionado a lo largo de esta obra, el problema central es la interpretación acerca de si el resultado por la venta del inmueble situado en la provincia de Mendoza se encontraba o no incluido dentro del objeto del Impuesto a las Ganancias del contribuyente Furnari Roberto Vicente.

De acuerdo con lo señalado en el párrafo anterior, el resultado de la fiscalización realizada oportunamente por la AFIP parecería echar por tierra todo tipo de dudas: el contribuyente había consignado sus dos inmuebles rurales dentro de su patrimonio empresa y, si bien el ubicado en la provincia de Mendoza se encontraba inexplorado al momento de la venta y no se advertían deducciones por gastos relacionados con la actividad económica, sí pudo verificarse el cómputo de amortizaciones de bienes de uso y del mismo inmueble allí situados.

Por otra parte, resulta un tanto contradictorio el relato de los sucesos que hacen los jueces que votaron en mayoría, ya que por un lado es unánime su coincidencia respecto de la voluntad de Furnari por erradicar sus viñedos y por mantener inexplorado el campo mendocino por más de una década (situación que era acentuada por las características de abandono y decrepitud que presentaban sus cultivos), mientras que por otra parte invocaron el principio de la realidad económica otorgándole mayor preponderancia a los aspectos meramente formales, es decir, lo expuesto en las DDJJ, por sobre los acontecimientos fácticos expresados tanto en las pruebas documentales como en las testimoniales ofrecidas por el contribuyente.

Al respecto, y como puede apreciarse en el contenido del fallo, cabe destacar que en la práctica la distinción entre aquello que corresponde atribuir a una persona física y aquello que pertenece a una empresa o explotación unipersonal no siempre es una materia sencilla de resolver. A propósito de esto, es interesante traer a colación parte del voto del Dr. Celdeiro (en minoría), en donde en uno de sus considerandos marca lo siguiente: *“Debe destacarse que la empresa o explotación unipersonal resulta una actividad que se desprende de la personalidad de la persona física, y que se relaciona íntimamente con ella. Esa relación es tan estrecha que muchas veces puede verse confusa, de modo tal que a los efectos de determinar los bienes que se encuentran afectados al patrimonio de uno u otro sujeto debe, en principio, estarse a las manifestaciones o hechos externos que determinen la voluntad de ellos”*. A pesar de que su voto no fue coincidente con la opinión de los otros dos excelentísimos miembros de la Sala A del TFN, no resulta en vano mencionar su opinión, ya que el autor del presente TIF concuerda con todas sus manifestaciones. No hay duda respecto de la jerarquía y capacidad de todos los miembros de dicha Sala, sin embargo, la interpretación de la cuestión central del fallo no resulta compartida por quien redacta esta obra ya que la aplicación del principio de la realidad económica no fue llevada a cabo adecuadamente. Resultó clara y evidente la conducta de Furnari, tanto en sus deseos como en el plano fáctico, de considerar completamente desafectado de su actividad al inmueble ubicado en Mendoza, más allá de que en lo meramente formal había incorporado dicho bien dentro de su capital empresa. La preeminencia de la sustancia de los negocios jurídicos celebrados por sobre la forma es contundente en este caso, por eso la realidad económica que subyace al negocio no surge de sus DDJJ, sino que se desprende de hechos anteriores a dichas presentaciones.

CONTINUIDAD A TRAVÉS DEL FALLO SALERNO NELLY HILDA Y OTROS – TFNSALA A – 25/10/2006³²

FIGURA TRIBUTARIA DE LA SUCESIÓN INDIVISA – IMPUESTO A LAS GANANCIAS

De la lectura del fallo Furnari puede advertirse que el contribuyente falleció el día 21 de julio de 2000. Este dato resulta de interés, debido a que en este apartado se analizará la figura tributaria de la sucesión indivisa. Cabe recordar que el mencionado año es el mismo que fue ajustado por la AFIP, luego de la fiscalización iniciada el 14 de mayo de 2002, llevada a cabo con el objetivo de verificar el origen de fondos de una transferencia de U\$S 3.000.000 efectuada hacia el exterior por la señora Hilda Nelly Salerno, esposa del señor Roberto Vicente Furnari.

La sucesión indivisa es un sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias, distinto de la persona del causante, es decir del contribuyente fallecido, al que se le reconocen derechos y obligaciones. Es responsable del gravamen por las rentas derivadas de los bienes cuya titularidad pertenecía al causante, propios y/o gananciales (estos últimos en el 50%). Su existencia es temporal e indeterminada, ya que nace el día siguiente a la muerte de la persona humana y se extingue el día en que se dicta la sentencia de la declaratoria de herederos.

La Ley 20.628 es clara en su artículo 1 al establecer como sujeto del tributo a la sucesión indivisa, conforme lo estipulado por el artículo 33. Así mismo, en su texto, indica que tributará sobre la totalidad de las ganancias obtenidas tanto en el país como en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos sobre sus actividades desarrolladas en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de ese tipo de rentas.

En cuanto al objeto del Impuesto a las Ganancias, puede afirmarse que las rentas de este sujeto deben ser encuadradas dentro del primer inciso del artículo 2, es decir, bajo la Teoría de la fuente. Por lo señalado, no debe

³² Ver texto completo en Anexo

perderse de vista la obligatoriedad de considerar los tres rasgos distintivos que deben cumplirse en relación a la fuente productora: periodicidad, permanencia y habilitación.

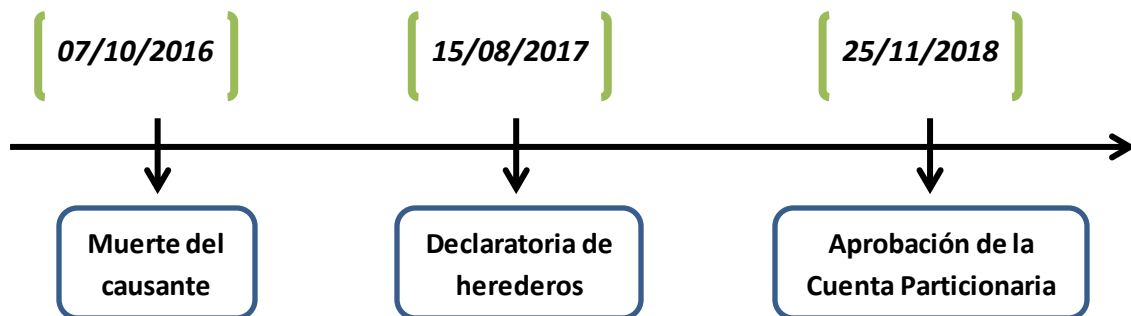
El tratamiento específico dentro de la Ley 20.628 se encuentra en los art. 33 al 36 y 52 a 54 de su Decreto Reglamentario. Allí se establece la obligatoriedad de la sucesión indivisa frente al pago del impuesto. Cabe aclarar que las deducciones personales estipuladas en el art. 23 deben ser computadas según lo regido por el art. 24, es decir, haciéndolas efectivas en forma mensual y completa, diferenciándolas del siguiente modo: hasta el momento de la muerte del causante se deben tomar en su DDJJ, mientras que a partir de entonces, tiene que seguirse el mismo criterio para la sucesión indivisa, reflejándolas en su DDJJ. Al respecto y yendo concretamente al fallo de interés del presente TIF, debido a que el señor Furnari falleció el día 21 de julio de 2000, la sucesión indivisa nació el día inmediato siguiente, o sea el 22 de julio. Continuando con este razonamiento, en ese año existieron dos DDJJ: una del contribuyente Furnari, abarcando el período enero-julio, y otra propia de la sucesión, comprendiendo el lapso transcurrido entre julio y diciembre, con el correspondiente cómputo fraccionado de las deducciones personales a que tenían derecho, acorde a lo mencionado anteriormente. En relación con esto, los bienes que integraron la sucesión de Furnari fueron aquellos que integraban lo que en Derecho se denomina acervo sucesorio, compuesto por el 100% de los bienes propios y el 50% de los gananciales (el otro 50% le correspondió declararlo a Salerno).

Por otra parte, de existir quebrantos sufridos por el causante, pueden ser absorbidos por la figura de la sucesión indivisa, conforme el art. 35, hasta la fecha en que se dicte la declaratoria de herederos o hasta que se aprueba el testamento. Si quedara un saldo luego de ello, puede ser absorbido por el cónyuge supérstite y demás herederos en sus DDJJ individuales, hasta el plazo de 5 años de haberse originado el quebranto. Cabe aclarar que la parte del quebranto que esas personas tienen derecho a computar surge de aplicar el porcentaje que le corresponda a cada uno en relación al haber hereditario.

Finalmente, el art. 36 establece que cuando el causante haya seguido el criterio de imputación de las ganancias de lo percibido, conforme al art. 18, y existan rentas que aún no han sido cobradas, puede optarse por incluirlas en la última DDJJ de este o en la DDJJ de la sucesión, cónyuge supérstite y/o herederos, de acuerdo al momento en que aquellas efectivamente sean percibidas. Al respecto, el art. 54 del Decreto Reglamentario estipula que si esos ingresos no se han registrado en la última DDJJ del causante, se presume que se optó por seguir el criterio de lo percibido.

Etapas de la SI

A continuación, por medio de una línea de tiempo, se expondrán las etapas de la sucesión indivisa acorde a la normativa legal, de modo de lograr una mejor apreciación de todo el proceso:



Primer etapa (Muerte del causante): Desde el 01/01/2016 al 07/10/2016, el causante es contribuyente del Impuesto a las Ganancias, con lo cual deberá presentarse la DDJJ respectiva, con las consideraciones ya mencionadas anteriormente. La responsabilidad de ello recaerá sobre el administrador legal o judicial, cónyuge supérstite o herederos, respetando los plazos generales establecidos por la AFIP, según lo marca el art. 52 del Decreto Reglamentario. Desde el día inmediato siguiente a la muerte del causante, es decir el 08/10/2016, hasta la fecha en que se dicte la declaratoria de herederos o se apruebe el testamento, 15/08/2017, la sucesión indivisa es sujeto del tributo, acorde lo establecido por el DR en su art. 53. La DDJJ se

presentará con la misma CUIT del causante, con el agregado de su nombre y apellido y la leyenda “Sucesión indivisa”.

Segunda etapa (Declaratoria de herederos): A partir del 16/08/2017 y hasta el 25/11/2018 el cónyuge supérstite y los herederos serán contribuyentes por la parte proporcional de las ganancias de la sucesión que les corresponda acorde sus derechos hereditarios, debiendo sumar dicho porcentaje a sus propias rentas en su DDJJ individual.

Tercer etapa (Aprobación de la Cuenta Particionaria): Desde el 26/11/2018 serán contribuyentes cada uno de los derechohabientes, debiendo incluir en sus DDJJ las ganancias de los bienes que se les han adjudicado.

Sucesiones - Código Civil y Comercial de la Nación Unificado

Entre los aspectos de interés más relevantes, producto de las modificaciones introducidas por la Reforma del Código Civil y Comercial de la Nación, se menciona que pueden suceder al causante aquellas personas que hayan sido concebidas antes del momento de su muerte, aún en casos de mediar la técnica de fertilidad asistida, con la condición de que hayan nacido con vida.

Por otra parte, si la persona muere dentro de los 30 días de haber contraído matrimonio producto de una enfermedad padecida con anterioridad y siendo, a su vez, conocida por su supérstite, se establece que la sucesión del cónyuge no tiene lugar, con la excepción de que previamente hubiera existido una unión convivencial³³ entre ambos.

Finalmente, cabe mencionar que se redujeron las porciones de los herederos forzosos en cuanto a la legítima de la siguiente forma:

- ✓ A los descendientes, a quienes les correspondían las 4/5 partes, ahora tendrán derecho a recibir las 2/3 partes.

³³ El nuevo Código Civil y Comercial de la Nación regula esta figura, estableciendo que para que tenga efectos jurídicos y sea válida tiene que inscribirse en el Registro correspondiente a la jurisdicción local. Sus integrantes deben mantener la convivencia por no menos de dos años. Carecen de un tratamiento impositivo específico.

- ✓ A los ascendientes, quienes gozaban de las 2/3 partes, ahora podrán disponer de 1/2.
- ✓ En el caso de un heredero con discapacidad, además de su porción, puede recibir 1/3 más.
- ✓ El cónyuge supérstite mantiene su mitad de manera invariable, es decir, sin haber sufrido modificaciones

MATRIMONIO SEGÚN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Mediante la lectura del fallo puede advertirse que el señor Roberto Vicente Furnari se encontraba casado con la señora Hilda Nelly Salerno al momento de consumarse tanto el ajuste en el Impuesto a las Ganancias como su posterior fallecimiento. Este dato resulta relevante debido a que en este apartado se desarrollarán los aspectos básicos de las implicancias tributarias que acarrea la figura del matrimonio.

Situación Furnari-Salerno

El tratamiento impositivo que siguió el contribuyente al momento de presentar sus DDJJ del Impuesto a las Ganancias fue el establecido por la Ley 20.628 en sus artículos 28 al 30. Cabe recordar que, mientras los mencionados sujetos estuvieron casados, en relación a la figura del matrimonio solamente existían dos términos: marido y mujer. Dicho esto, en la norma impositiva se estipulaba lo siguiente:

“Art. 29: Corresponde atribuir a cada cónyuge las ganancias provenientes de:

- a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria).*
- b) Bienes propios.*
- c) Bienes adquiridos con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.”*

“Art. 30: Corresponde atribuir totalmente al marido, los beneficios de bienes gananciales, excepto:

- a) *Que se trate de bienes adquiridos por la mujer con el producto del ejercicio de su profesión, oficio, empleo, comercio o industria.*
- b) *Que exista separación judicial de bienes.*
- c) *Que la administración de los bienes gananciales la tenga la mujer en virtud de una resolución judicial.”*

En definitiva, es el marido, en este caso Furnari, quien declaró todas las rentas de la sociedad conyugal, salvo las excepciones señaladas en los citados artículos. No hay duda, entonces, que también efectuó la distinción entre bienes propios y bienes gananciales. Al respecto, cabe mencionar que en la época del fallo aún regía el Código Civil redactado por el Dr. Dalmacio Vélez Sarsfield, el cual, posteriormente, sería sustituido por un texto legal nuevo.

Legislación post fallos Furnari-Salerno

Es importante marcar que en el actual Código Civil y Comercial se reemplaza el régimen económico del matrimonio, tal cual se lo conocía antes, por uno nuevo en donde se distinguen básicamente dos modalidades:

Comunidad de bienes (art. 453 y sig. C.C.C.N.): guarda bastantes similitudes con el del Código anterior, en donde se debía realizar la clasificación entre bienes propios y gananciales. Los cónyuges, desde el momento en que contraen matrimonio, quedan sometidos a este régimen, en donde la administración y disposición de los bienes gananciales le corresponde al sujeto que los adquirió, con el requisito de que necesita de la autorización del cónyuge, por ejemplo, para enajenarlos o incluirlos dentro de participaciones societarias. A su vez, cada uno conserva libremente el derecho de administrar los bienes propios como lo crea conveniente.

La novedad que fue introducida es la previsión de un régimen de recompensas que se deben los cónyuges al disolverse el matrimonio, en función a lo que la sociedad conyugal le debe a cada cónyuge y viceversa, como cuando se hubiera realizado algún gasto con dinero ganancial. Esto puede generar incrementos o disminuciones patrimoniales que se encuentran fuera del objeto del impuesto.

Separación de bienes (art. 505 y sig. C.C.C.N.): el modo de funcionamiento consiste en que cada cónyuge conserva la libre administración de sus bienes personales. Se entiende que, en caso de no poder probarse fehacientemente la propiedad de los bienes, los mismos pertenecen a ambos cónyuges en condominio. A los fines fiscales, la ley del Impuesto a las Ganancias no se ha modificado, por ende, quienes se encuadran bajo este régimen patrimonial del matrimonio, declaran individualmente sus rentas y pertenencias. En caso que se disuelva la sociedad conyugal, si no hubiera acuerdo previo entre los cónyuges, se emplearán las reglas de la partición de herencias.

Cabe destacar que el art. 449 del C.C.C.N. establece que puede modificarse el régimen patrimonial luego de haberse consumado el matrimonio, por convención entre los cónyuges. Los cambios pueden ser llevados a cabo luego de transcurrido un año de aplicación del régimen convencional, mediante escritura pública. Posteriormente, para que el mismo tenga efectos y sea oponible ante terceros, deberá inscribirse en el acta de matrimonio. Es importante mencionar que, de no efectuarse la opción por alguno al momento de contraer la unión civil, se aplicará el régimen de comunidad.

Por otra parte, como novedad, se legisló acerca de la figura de la unión convivencial (art. 509 y sig. C.C.C.N.). La normativa no hace distinción en cuanto al sexo de las personas que la integren. Se requiere que sea anotada en un registro especial creado por la ley, el cual persigue el fin de plasmar los pactos de convivencia entre ambos sujetos, así como la regulación de las cargas del hogar y la división de bienes en caso de ruptura. Como dicha figura no se encuentra específicamente establecida dentro de ninguna norma impositiva, los individuos declararán sus bienes en forma individual.

Circular AFIP 8/2011

Debido a que la Ley 26.618 dispuso el denominado matrimonio igualitario, los términos marido y mujer, tal cual lo conocían tanto Furnari como Salerno, dejaron de existir, reemplazándose por las palabras cónyuges o

contrayentes, de modo de no hacer alusión a un sexo en particular en el uso del lenguaje. Es por ello que la AFIP se vio obligada a tomar cartas en el asunto, fundamentalmente porque el art. 30 de la Ley 20.628 podría resultar inaplicable de la forma en que se encontraba redactado. Esta situación se terminó solucionando con el dictado de la Circular 8/2011, en donde se interpretaba que cada cónyuge debía declarar la renta de los bienes propios y la de los bienes gananciales, en la proporción en que hubiera contribuido a su adquisición, ya sea con su actividad o con el producto de la explotación de los bienes propios.

Ley 27.430

La Reforma introducida por la Ley 27.430, introdujo varias modificaciones en materia tributaria. En este apartado se resalta el cambio que sufrieron los art. 29 y 30 (este último derogado) de la Ley del Impuesto a las Ganancias, ya que el tema del matrimonio resulta abordado en su texto normativo. Si bien los cambios surtieron efecto para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1 de enero de 2018, allí se establece una distinción o excepción que a continuación se tratará.

El art. 86 inciso c) de la Ley 27.430 hace referencia a que será optativa la aplicación de lo dispuesto por el art. 29 de la Ley 20.628 cuando existan bienes que fueron adquiridos antes del 01/01/2018, y que han sido declarados bajo las disposiciones de dicho artículo. En resumen, la situación queda de la siguiente manera:

Bienes adquiridos con anterioridad al 01/01/2018: se podrá optar por el régimen de distribución vigente al 31/12/2017, lo que, en otras palabras, lleva a que el marido declare las rentas de la sociedad conyugal; o también podrá seguirse el procedimiento del art. 29, texto modificado por el art. 26 de la Ley 27.430, el cual marca que:

“Corresponde atribuir a cada cónyuge, cualquiera sea el régimen patrimonial al que se someta a la sociedad conyugal, las ganancias provenientes de:

- a) Actividades personales (profesión, oficio, empleo, comercio, industria).*
- b) Bienes propios.*
- c) Otros bienes, por la parte o proporción en que hubiere contribuido a su adquisición, o por el 50% cuando hubiere imposibilidad de determinarla.”*

Bienes adquiridos con posterioridad al 01/01/2018: obligatoriamente deberá seguirse lo dispuesto por el art. 29 texto modificado por el art. 26 de la Ley 27.430, tal como se señaló precedentemente.

RESOLUCIÓN FALLO SALERNO NELLY HILDA Y OTROS

Como ya fuera mencionado anteriormente, la sentencia de los jueces del caso Furnari fue recurrida por la parte interesada, en este caso, conformada por la esposa del citado contribuyente y sus hijos. Al respecto, cabe recordar que el recurso interpuesto ante la instancia judicial superior fue el de **Revisión y apelación limitada.**

De la lectura del fallo, puede advertirse que la parte actora realizó una descripción de los hechos, fundamentalmente expresando su disconformidad respecto de la postura de los magistrados del Tribunal Fiscal de la Nación, debido a que, según su criterio, no habían realizado una correcta apreciación conceptual de la causa. El motivo principal tuvo su basamento en que si bien todos los jueces habían estado de acuerdo acerca de que el inmueble ubicado en la provincia de Mendoza se encontraba completamente inexplorado, tanto en los hechos como en las pruebas documentales y testimoniales ofrecidas oportunamente, aquellos se alejaron del principio de realidad económica, paradójicamente invocado por ellos mismos en su respectiva sentencia. Continuando con lo señalado, se calificó como insólita la conclusión arribada,

ya que el contenido probatorio era suficiente para respaldar que la conducta del señor Furnari en todo momento fue la de considerar al referido bien por fuera del objeto del Impuesto a las Ganancias. Precisamente es por ello que la parte actora entendió que el voto jurídico no se condecía con el principio de la realidad económica citado en la sentencia, debido a que la verdad material de los hechos derribaba cualquier tipo de interpretación respecto a la desafectación del inmueble de la actividad económica unipersonal del contribuyente.

Por otra parte, para el Fisco, la intención de Furnari fue la que finalmente expresó en sus DDJJ, es decir, conservar el inmueble dentro de su patrimonio de afectación, independientemente de si estaba o no explotado y de si logró la erradicación de los viñedos. Para sostener dicha postura, también explicó que el contribuyente no había presentado las posiciones de los períodos fiscales 1998 y 1999 del impuesto a la ganancia mínima presunta, en donde todas las personas físicas que poseían bienes rurales, aunque los mismos estuvieran inexplorados, son pasibles del mencionado gravamen³⁴. Por lo tanto, a su juicio, esto reafirma que la voluntad de Furnari fue la de conservar al bien dentro de su explotación unipersonal. Así mismo, argumentó dicha postura referenciando al art 68 del Decreto Reglamentario de la Ley 20.628, en donde se establece que *“A efectos de la determinación del resultado neto (...) tratándose de sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, que no lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial, se considerará que pertenecen a la sociedad, empresa o explotación, todos los bienes que aparezcan incluidos en sus balances impositivos...”*

La controversia fue zanjada unánimemente por los jueces de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal revocando la sentencia anterior en todas sus partes. Luego de realizar una descripción de algunas cuestiones relacionadas con los hechos del fallo, se hizo hincapié en que todos los integrantes de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación coincidieron en el estado de abandono y decrepitud de los viñedos ubicados en el inmueble de

³⁴ Derogado para los ejercicios que inician a partir del 1 de enero de 2019. Ley 27.260.

Mendoza, lo cual se traduce en que el señor Furnari no podía ejercer actividades económicas dentro de ese predio. A su vez, destacan la voluntad del contribuyente respecto a la desafectación del bien en relación con su patrimonio empresa, poniendo especial énfasis en el trámite de erradicación de los viñedos ante la Delegación mendocina del Instituto Nacional de la Vitivinicultura, concluido el 02/10/1991. Ello comprueba que Furnari sometió la cuestión al régimen legal vigente, abonando incluso la indemnización correspondiente por la eliminación de excedentes vínicos y viñedos de mala calidad. Así mismo, por medio de la escritura traslativa de dominio del inmueble puede apreciarse la verdadera intención del sujeto, en donde figura la calificación del agrimensor respecto al estado del campo al momento de su enajenación. Por todo lo expuesto, la voluntad del contribuyente de quitar el inmueble de su patrimonio de afectación y todos los esfuerzos que realizó, los que fueron claramente sostenidos mediante las pruebas ofrecidas, sumada a la calidad de abandono del mismo, conducen a la conclusión de que el principio de realidad económica no fue aplicado adecuadamente en la instancia judicial anterior. En palabras de los magistrados *“...resulta forzado y errático concluir, como lo hizo la mayoría en el pronunciamiento recurrido, en dar preeminencia a un elemento de la declaración jurada (consignación del bien en el rubro informativo de los activos) que resulta contradictorio con el razonamiento precedentemente expuesto...”*.

Para finalizar este apartado, se reconoce como válido que la parte actora haya invocado la realidad económica a su favor, basándose en la preeminencia de la sustancia de los negocios jurídicos celebrados por sobre su forma. Es por ello que la intención de Furnari no se justificaba por lo que expresó en sus DDJJ sino que surgía de hechos anteriores, tanto de la calidad y destino reales del inmueble como de su evidente alejamiento de su capital afectado. Por lo tanto el resultado por la enajenación del inmueble situado en la provincia de Mendoza se encontraba fuera del ámbito del Impuesto a las Ganancias, al no cumplir los requisitos de permanencia, periodicidad y habilitación de la fuente, comprendidos en el artículo 2 apartado 1 de la Ley 20.628, ya que dicha

operación pertenecía al sujeto persona física, y, por otra parte, no se encontraba afectado a su explotación unipersonal.

PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA

El principio de la realidad económica se encuentra contemplado en la Ley 11.683, concretamente en el artículo 2 y es utilizado para lograr una adecuada apreciación de los acontecimientos, fundamentalmente indagando la relación de estos con las figuras jurídicas empleadas por las partes para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible. El objetivo es lograr que prevalezca la intención empírica por sobre la jurídica, es decir, lograr una correcta comprensión de los negocios celebrados, más allá de las formas que las partes hayan adoptado, lo que se conoce como la teoría del corrimiento del velo.

A propósito, el texto del mencionado art. establece lo siguiente: *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”*

Sin embargo, de modo de llevar a cabo la aplicación de este principio, no puede ignorarse el art. 1 de la Ley 11.683, el cual reza: *“En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse*

a las normas, conceptos y términos del derecho privado.” En este caso, si bien se presume que el legislador, al momento de sancionar el texto legal, no tuvo el espíritu de sembrar dudas o instalar grises en cuanto a su aplicación, pueden suceder eventos en la práctica que, por sus características, necesiten de un análisis particular y exhaustivo que vaya más allá del contenido literal de la norma. Es por eso que, tal como lo señala este artículo, cuando medien situaciones en donde no sea posible desentrañar el espíritu de la norma, se puede recurrir al Derecho Privado para darle una solución al conflicto.

Tanto el primer artículo como el segundo, en conjunto, conforman un criterio interpretativo, en donde se busca diferenciar los conceptos de forma y sustancia. De acuerdo con esto, este principio funciona como una regla anti elusión, ya que posibilita a quien se encuentra interpretando las normas impositivas prescindir de la calificación jurídica que los contribuyentes le otorgaron a los negocios celebrados, cuando esta resulte inadecuada, de modo que no logre prevalecer por sobre la esencia de los actos que se pretendan encubrir.

En Argentina la Corte Suprema de Justicia ya se expresó marcando que no existe ningún tipo de inconveniente en que un sujeto reduzca al mínimo legal su carga tributaria, siempre que todas sus acciones se encuentren avaladas por la Ley, lo que constituye el principio de economía de opción. Sin embargo, sí se encuentra penado lo que se denomina evasión, que no es otra cosa que incumplir con los deberes tributarios por medio de prácticas que, en definitiva, son instrumentos para perjudicar al Fisco. Es en esta oportunidad en donde, quien tenga la responsabilidad de dirimir una situación conflictiva, aplicará la realidad económica en miras de lograr el corrimiento del velo jurídico, de modo de conocer el verdadero alcance de los hechos.

Continuando con este razonamiento, cabe traer a colación la causa “Consortio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A. c/ DGI, de fecha 31/10/2017, donde la Corte desarrolló lo siguiente en su considerando 7: *“Que, en efecto, si bien el mencionado principio de la realidad económica faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de*

considerar "la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos, dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, "debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares", como bien lo señaló el Tribunal Fiscal en su sentencia."

Otro pronunciamiento donde la Corte trata esta temática es en la causa Fiat Concord S. A. c/DGI, de fecha 06/03/2012, en donde tuvo que dirimir si todo pago entre empresas pertenecientes a un mismo grupo económico debe ser considerado como disposición de fondos en favor de terceros, y por lo tanto, gravarlo considerando un interés presunto. Allí, establece la individualidad jurídica de cada sujeto aplicando el principio de la realidad económica, manifestando *"Que, contrariamente a lo sostenido por el apelante, 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. 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"*

Por otra parte, la realidad económica debe respetar el principio constitucional de legalidad, lo que implica que no puede utilizarse si se pretende alterar el contenido de una norma, ya que ello conllevaría a modificar los hechos que determinan el nacimiento de la obligación tributaria.

En el fallo Furnari y en su continuidad con Salerno, puede apreciarse cómo se aplicó este principio y el enorme peso que tuvo, independientemente de que en la Primera Instancia judicial se lo hizo con un sentido y una justificación completamente diferente a lo sentenciado por la instancia revisora posterior. La importancia del mismo resulta de una enorme trascendencia, debido a que la definición de la controversia permite comprender la relación existente entre sujeto y objeto dentro del Impuesto a las Ganancias, lo que en otras palabras es clarificar cómo debió interpretarse exactamente la norma impositiva.

CONCLUSIÓN FINAL

Los fallos analizados a lo largo del presente TIF posibilitaron comprender, en primera medida, el concepto de hecho imponible dentro del Impuesto a las Ganancias. Al respecto, la relación que existe en la práctica entre sujeto y objeto en ocasiones no suele ser tan clara o evidente, con lo cual requiere y demanda, para cada caso en particular, un profundo estudio profesional. Lo señalado resulta de gran importancia, ya que, como se ha visto a lo largo de esta obra, el encuadre de las rentas, y sus consecuentes implicancias, constituyen un aspecto sustancialmente diferente según se trate de una persona humana o de una de existencia ideal.

No hay dudas de la riqueza del contenido que ofrece tanto el caso Furnari como su continuidad con Salerno, no solamente por lo marcado en el párrafo precedente, sino por su didáctica, debido a que sirve como disparador de numerosas temáticas que se encuentran estipuladas dentro de la Ley 20.628, tales como el matrimonio (antes y después de las modificaciones en las Leyes impositivas y en el Código Civil y Comercial), la figura de la sucesión indivisa, la posibilidad de recurrir al Tribunal Fiscal de la Nación (tal cual lo expresa el Título II de la Ley 11.683) la jurisprudencia accesoria y el principio de la realidad económica.

Si bien ya se ha expresado la opinión del autor de este TIF en lo que respecta a cómo termina resolviéndose la controversia, es de interés destacar algunos puntos centrales:

- a) Según la Ley del Impuesto a las Ganancias, la explotación unipersonal del contribuyente correspondía englobarla dentro de la tercera categoría del gravamen y, por ende, le resultaba de aplicación el segundo punto del artículo 2 de dicha norma, es decir, la denominada Teoría del Balance. No obstante lo señalado, pueden existir rentas que no pertenezcan a ese sujeto tributario y que se relacionen con la persona humana. En ese caso, se deben evaluar dos cosas: si es de aplicación la Teoría de la Fuente, con el necesario cumplimiento los

requisitos de permanencia, periodicidad y habitualidad; y en su defecto si esas ganancias figuran en los restantes incisos del art. 2 o bien se prevé especialmente su gravabilidad en alguna de las categorías. De no ser así, dichas rentas no se encuentran comprendidas dentro del objeto del tributo, tal como lo es el resultado por la venta del inmueble situado en la provincia de Mendoza. Resulta oportuno decir que más allá de la correcta aplicación e interpretación de la norma, demostrar una situación así ante el Fisco no deja de ser una cuestión de hecho y prueba.

- b) La Reforma Tributaria modificó muchos aspectos impositivos, entre los que se destaca la ampliación del artículo 2 de la Ley 20.628, donde se encuentra definido el objeto del tributo. Al respecto, con el agregado de su inciso 5, se consideran ganancias a *“los resultados derivados de la enajenación de inmuebles y de la transferencia de derechos sobre inmuebles, cualquiera sea el sujeto que las obtenga.”* Este dato marca un antes y un después, ya que previo a la reforma había que evaluar si el resultado por la venta de un inmueble, llevada a cabo por una persona humana, se encontraba alcanzado por el gravamen en cuestión. De no ser así, correspondía aplicar la Ley del Impuesto a la Transferencia de Inmuebles (ITI). En la actualidad, en cambio, se debe analizar si dicha operación se lleva adelante con un bien adquirido antes o después del 01/01/2018, de modo de determinar si se grava con el ITI o si se lo hace de manera cédular (art. 90.5 Ley 20.628), respectivamente. Cabe recordar que el art. 20 inciso o) establece una exención para el resultado de la enajenación de la casa habitación.
- c) La confección y presentación de una Declaración Jurada, respetando las formalidades establecidas por el Fisco, es una cuestión y un deber sumamente relevante porque allí se expresa y se describe la situación impositiva de un contribuyente. Sin embargo, tal como se analizó a lo largo de este trabajo, ello no debe ser tomado como un elemento absoluto e irrefutable. De hecho, el criterio del Fisco estaba en total

contraposición al de Furnari, cuando en realidad lo materializado en su DDJJ no reflejaba adecuadamente su situación impositiva.

- d) Dentro de esta conclusión vuelve a ratificarse la inclinación por el criterio de Cámara en cuanto a la adecuación del principio de la realidad económica al caso en concreto. La invocación del mismo y el reconocimiento de todos los esfuerzos realizados por Furnari, tanto en el plano fáctico como en la documentación respaldatoria, para erradicar sus viñedos, denota claramente la voluntad que pretendió expresar en todo momento. Otorgarle preeminencia a lo expuesto formalmente en sus DDJJ por sobre el desarrollo de los acontecimientos y las pruebas oportunamente ofrecidas, resultaría erróneo.

Dicho esto, se avala perfectamente la posibilidad de que el lector no coincida en lo absoluto con este punto de vista. Justamente allí está la bondad del análisis impositivo, ofrecer puntos de vista alternativos que no hagan otra cosa que enriquecer a las personas cada vez más.

Como se mencionara en la Introducción de esta obra, es una satisfacción el hecho de poder ayudar o despejar cualquier tipo de inquietud tanto al profesional que se encuentre en la tarea de asesoramiento, como a aquel que simplemente pretenda estudiar un tema en particular o incluso, el fallo en toda su extensión.

Así mismo, como experiencia, la redacción de este TIF ha sido una tarea singularmente novedosa, la cual ayudó a crecer tanto en lo profesional como en lo personal. Es un deseo que el lector haya disfrutado del mismo e incluso haya podido contribuir con su aprendizaje.

Finalmente, expresar una especial gratitud a la Directora, Claudia Marcela Cerchiara, y al Co Director, Marcelo Del Moro, por sus aportes a lo largo de este tiempo, en lo profesional, pero fundamentalmente en lo humano.

BIBLIOGRAFÍA

- Reig, Enrique Jorge. “Impuesto a las ganancias (11ª edición, año 2006).” Editorial Macchi.
- Diez, Gustavo. “Impuesto a las ganancias. (6ª edición, año 2010).” Editorial La Ley.
- Cerchiara, Claudia. Ganancias y Bienes Personales 2015 - Guía para las liquidaciones 2015. Código Civil y Comercial de la Nación Unificado. Aspectos de interés. Año 2015. Editorial Errepar.
- Schindel Ángel. “Legislación Usual Comentada, Derecho Tributario”. Tomo I, Capítulo XXXI “Tribunal Fiscal de la Nación”, por Buitrago, Ignacio Josué y Gamberg Guillermina.
- Malvestiti, Daniel. Ganancias. Explotación unipersonal. Venta de inmuebles vinculados con la actividad. Realidad económica. Año 2016. Editorial Errepar.
- Díaz Sieiro, Horacio D. Forma y sustancia en el Derecho Tributario.
- Ruetti, Germán J. Interpretación de la norma tributaria.
- Martín. Julián A. Nuevo Código Civil y Comercial. Impactos fiscales. Año 2016. Doctrina tributaria Errepar.
- Celdeiro, Ernesto C., Gadea, María de los Ángeles, Imirizaldu, Juan J. Procedimiento Fiscal. Explicado y comentado. Año 2018. Editorial Errepar.
- Celdeiro, Ernesto C., Imirizaldu, Juan J. Impuesto a las ganancias. Explicado y comentado. Año 2018. Editorial Errepar.
- Código Civil y Comercial de la Nación (B.O. 08/10/2014).
- Ley N° 20.628, Ley del Impuesto a las Ganancias (B.O. 31/12/1973).

- Ley Nº 23.966, Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales (B.O. 20/08/1991) y modificatorias. Y su Decreto Reglamentario 127/1996 (B.O. 9/02/1996).
- Ley Nº 11.683, Ley de Procedimiento fiscal (B.O. 20/07/1998) y modificatorias.
- Ley Nº 27.260. (B.O. 22/07/2016).
- Ley Nº 27.430. Reforma Tributaria. (B.O. 29/12/2017).
- Ley Nº 27.468. Impuesto a las Ganancias. (B.O. 04/12/2018).
- Ley Nº 27.480. Modificación Ley 23.966 (B.O. 21/12/2018).
- Ley Nº 23.905. Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas. (B.O. 18/02/1991).
- Decreto 1170/18. (B.O. 27/12/2018).
- Decreto 976/18 (B.O. 01/11/2018).
- Dictamen (DATyJ) 7/80. Boletín Nº 321, Septiembre de 1980.
- Circular AFIP Nº 8/2011. Sociedad Conyugal. Aclaraciones respecto al tratamiento impositivo a dispensar a las rentas de cada uno de sus componentes. (B.O. 28/04/2011).
- Furnari, Roberto Vicente y otros. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala A. 25/10/2006.
- Salerno, Nelly Hilda y otros. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal. 19/12/2007.
- Miguel, Abel Paulino. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala D. 30/03/2009.
- Rodríguez Ramón Alberto. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala B. 22/04/2016.
- Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA c/DGI – Corte Suprema de Justicia de la Nación- 01/09/2015.

- Editorial Dante Quintero SA. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala D. 26/11/1970.
- Games, Fernando Jorge s/recurso de apelación – Impuesto a las Ganancias. Tribunal Fiscal de la Nación. Sala A. 08/03/2006.
- Consorcio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A. c/ DGI. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 31/10/2017
- Fiat Concord S. A. c/DGI. Corte Suprema de Justicia de la Nación. 06/03/2012.
- www.errepar.com
- www.infoleg.gob.ar
- <http://www.ubp.edu.ar/wp-content/uploads/2013/12/322010ME-Impuesto-Sobre-los-Bienes-Personales.-Notas-de-la-C%C3%A1tedra-de-R%C3%A9gimen-Tributario-II.pdf>
- http://www.cpcesla.org.ar/doc/boletin/333/imp_bienes_personales_modif_ley_23966.pdf
- <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/135000-139999/135403/norma.htm>

ANEXO

PARTE/S: Furnari, Roberto Vicente y otros

TRIBUNAL: Trib. Fiscal Nac.

SALA: A

FECHA: 25/10/2006

En Buenos Aires, a los 25 días del mes de octubre de 2006, se reúnen los miembros de la Sala A Dres. Ignacio Josué Buitrago (vocal titular de la 1ª Nominación), Dr. José Bosco (vocal titular de la 2ª Nominación) y el Dr. Ernesto Celdeiro (vocal titular de la 3ª Nominación) para resolver en el expediente 23.674-I, caratulado "Furnari Roberto Vicente y sus herederos, Nelly Hilda Salerno, Roberto Francisco Furnari, Marcelo José Furnari y Andrea Nelly Furnari s/apelación - impuesto a las ganancias".

El Dr. Celdeiro dijo:

I. Que a fs. 22/550 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 28 de julio de 2004, suscripta por el jefe de la División Revisión y Recursos de la Región Mendoza de la AFIP - Dirección General Impositiva mediante la cual se determina de oficio la obligación de Roberto Vicente Furnari (hoy fallecido) en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2000, con más intereses resarcitorios, y se aplicó la sanción dispuesta en el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modif.).

La actora explica que el Sr. Roberto Vicente Furnari (fallecido el 21/7/2000), al momento de la fiscalización se encontraba inscripto ante la AFIP - DGI como contribuyente de tercera categoría, por tener a su cargo una explotación unipersonal destinada al cultivo de viñedos. Agrega que el causante era un productor viñatero y tenía afectada a esa explotación un único inmueble rural ubicado en la Provincia de San Juan.

El Sr. Furnari también era propietario de un inmueble ubicado en el Distrito El Plumerillo, Departamento Las Heras, Provincia de Mendoza. Dicho inmueble fue vendido el 31/1/2000 a la firma Dinosaurio SA, por la suma de U\$S 4.401.000, y esta operación fue consignada en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del ejercicio 2000 como "excluida" y consignada en el rubro "justificación patrimonial".

La recurrente aclara que dicho tratamiento al resultado de la venta fue realizado como consecuencia de que la finca en cuestión se encontraba desafectada de la explotación unipersonal desde hacía ya casi 10 años.

Expresa que la desafectación mencionada se corresponde con la naturaleza de la finca, que estaba inculta y fuera de todo proceso de explotación.

A los efectos de apoyar sus dichos expresa que en los papeles de trabajo de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias (períodos 1998 y 1999) se informaba que no había gastos de explotación. como consecuencia de que la finca no generaba frutos provenientes de viñedos, pues ellos se encontraban decrépitos.

Además, dice que el Sr. Roberto Furnari inició, con fecha 30/12/1989, un expediente ante el Instituto Nacional de Vitivinicultura tendiente a la erradicación de los viñedos del predio. Así, en el acta de verificación censal (3/1/1990) se consignan que se van a erradicar parrales implantados en los años 1935, 1948, 1958, 1962 y 1966, con capacidad reproductiva regular o mala y, se consigna que existían 2 hectáreas de "malbec" en estado de abandono. El 2/10/1991, el Sr. Furnari comunica al Instituto Nacional de Vitivinicultura la finalización de los trabajos de erradicación del viñedo A-38.719. Luego, presentó declaración jurada rectificativa por erradicación ante el Instituto Nacional de Vitivinicultura, con fecha 18/1/1993.

Todo ello fue verificado -con fecha 3/7/2001- por la autoridad mediante acta de verificación de viñedo, aunque, a su entender, debe interpretarse que el viñedo quedó erradicado en el año 1991, oportunidad en la cual el viñatero comunicara la finalización de las tareas a su cargo y percibiera la indemnización establecida. Por ende concluye que, a partir del año 1991 no existía viñedo en la finca ubicada en Mendoza.

A su entender, también acreditan el abandono de finca, la denuncia efectuada por los vecinos del terreno ante la Comisión Directiva de la Unión Vecinal Tamarindos acusando la existencia de un gran terreno cubierto de viñas, plantas y montes en los que se ocultan jóvenes de mal vivir y vagabundos. Ello dio lugar al acta 2083 de la Municipalidad de Las Heras, de fecha 1/12/1997, mediante la cual se emplazó al Sr. Furnari a realizar limpieza y desinfección del predio.

Agrega que el 10/5/1991 se presentó una nota a la Municipalidad de Las Heras, en las que se hacía referencia a una nota presentada por el Sr. Furnari el 1/4/1991, solicitando instrucciones para la aprobación del fraccionamiento del terreno con motivo de la construcción de un complejo habitacional. Ello, denota el cambio de destino dado al inmueble.

También, se dejó expresamente consignado en la escritura traslativa de dominio de la finca la calidad de inculta de la misma. Asimismo, como se consignó en los planos de mensura realizados a los fines de la transferencia, en el rubro mejoras, que había 12 hectáreas 5.000 metros de parral abandonado y 13 hectáreas 0000 metros incultos sobre un total de superficie libre de 25 ha.

Por ello, sostiene que la venta realizada por el causante no fue otra cosa que una operación ocasional, no habitual y sin habilitación de fuente, por lo que su producido no estaba alcanzado con el impuesto a las ganancias, al no haber sido realizado por un sujeto empresa.

La recurrente plantea la nulidad de la resolución apelada como consecuencia de que, a su entender, carece de la debida explicitación de los motivos por los cuales se determinó el tributo de que se trata. Ello, debido a que los razonamientos que esgrime el ente fiscal se encaminan a demostrar que la exposición formal de la declaración jurada en crisis es suficiente para gravar la venta del inmueble, cuando, según sostiene, el núcleo por el cual ha de pasar la solución al caso es indagar la sustancia del acto, y no la forma.

Considera que la resolución recurrida no ha sido dictada con un criterio de normalidad y racionalidad que justifique su contenido, además de que el juez administrativo decidió con fundamentos dogmáticos sin adecuación al caso debatido.

Asimismo, alega que al haberle rechazado toda la prueba ofrecida se ha conculcado la garantía de defensa en juicio.

También, propone la invalidez del acto determinativo como consecuencia de la falta de fundamentación en lo que al aspecto infraccional se refiere. Alega que en la primera resolución se le imputó la figura del artículo 46 de la ley de procedimiento tributario, mientras que por los mismos hechos imputados luego en la resolución posterior se aplicó, sin dar fundamento alguno al respecto, el artículo 45 de la ley 11683. Ello, a su entender también determinaría la nulidad de la resolución por violación del principio del "non bis in idem", en tanto se instruyó un segundo sumario infraccional por los mismos hechos que por el primero, habiendo sido los presentantes sumariados dos veces por la presunta infracción a las obligaciones tributarias sustantivas.

Por otro lado, también considera improcedente la multa aplicada como consecuencia de que el resultado de la venta de un inmueble por parte de una persona física -tal entiende su caso- está fuera del objeto del impuesto a las

ganancias. Además, los presentantes sostienen que el Fisco no ha demostrado las circunstancias por las que ellos han infringido concreta y positivamente las obligaciones sustanciales relativas al impuesto a las ganancias del período fiscal 2000, como herederos del fallecido Roberto Vicente Furnari.

En lo que respecta a la configuración del elemento subjetivo de la sanción, alega la existencia de una causal exculpatoria dada por el error de derecho. Ello, teniendo en cuenta que existe, a su entender, una divergencia de criterios sobre el tratamiento a dar a la operación de venta de un inmueble desafectado de la explotación por parte de una persona física.

Considera que resultan improcedentes los intereses calculados como consecuencia que la determinación apelada es contraria a las normas legales. Subsidiariamente, plantea la inexistencia de mora culpable en su obrar. Además, plantea la confiscatoriedad de dichos intereses, por cuanto sostiene que las tasas fijadas son superiores a las tasas consideradas aceptables de acuerdo con la ley de convertibilidad y superiores a las que el Fisco Nacional devuelve a los contribuyentes en los casos de repetición de tributos.

Finalmente, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II. Que a fs. 60/78 vta. contesta el Fisco Nacional el recurso interpuesto, quien por las razones de hecho y de derecho que invoca, peticiona se confirme el acto apelado, con costas y hace reserva del caso federal.

III. Que a fs. 97 se abre la causa a prueba, a fs. 140 se deja clausurado el período probatorio y a fs. 143 se elevan los autos a conocimiento de la Sala A para su consideración. A fs. 146 se ponen los autos a disposición de las partes a fin de que produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 147/151 el producido por la representante fiscal y a fs. 152/160 el alegato de la actora. Finalmente, a fs. 163 se pasan los autos a sentencia.

IV. Que, previo a tratar la cuestión de fondo, corresponde resolver las nulidades planteadas por la actora en estas actuaciones.

Tal como sostuviera esta Sala "in re" "Frigorífico Rafaela SA - expediente 14.897-I", a los efectos de la procedencia de una nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o, la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que habríase visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas

en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar.

La recurrente plantea la nulidad de la resolución apelada como consecuencia de que, a su entender, carece de la debida explicitación de los motivos por los cuales se determinó el tributo de que se trata, y considera que no ha sido dictada con un criterio de normalidad y racionalidad que justifique su contenido, además de que el juez administrativo decidió con fundamentos dogmáticos sin adecuación al caso debatido.

Cabe señalar que la motivación refiere a los antecedentes que provocan el acto administrativo, son circunstancias de hecho o de derecho que condicionan y originan el mismo, es decir, la razonabilidad en la exposición de motivos que realiza la Administración para llegar a la conclusión inserta en la parte resolutive del acto o a la resolución misma.

En el "sub examine", se advierte que el Fisco Nacional basó su accionar en una estricta aplicación de las normas legales. Sobre el particular, se aprecia que la resolución recurrida no transgredió lo dispuesto por los artículos 17, ley 11683 (t.o. 1998 y modif.), que requiere el dictado de resolución "fundada" y 7, incisos b) y e), ley 19549, que establece que el acto administrativo debe sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirven de causa y en el derecho aplicable y que debe ser motivado, expresándose en forma concreta las razones que inducen a emitirlo.

Desde tal perspectiva debe señalarse que de su simple lectura e, incluso, de las distintas piezas que conforman las actuaciones administrativas, se desprende claramente cuál fue el concepto -esto es, la supuesta gravabilidad de la venta de un inmueble- que tuvo en cuenta la Administración Federal de Ingresos Públicos a fin de proceder a la determinación impositiva, lo que luego está expuesto en la resolución venida en recurso.

Conforme a lo expuesto, se aprecia que si la actora discrepa con el organismo fiscalizador acerca de la sustantividad del ajuste practicado, no es una cuestión que afecta la validez del acto, sino que integra el fondo mismo de la cuestión que este Tribunal está llamado a decidir.

En virtud de lo expuesto en los párrafos precedentes, el planteo de nulidad efectuado por la actora no puede prosperar toda vez que no se advierten en la resolución atacada vicios tales que afecten a su validez.

V. Que la actora también plantea la nulidad de la resolución con fundamento en que se le rechazaron las pruebas ofrecidas y, por ende, considera que se ha conculcado la garantía de defensa en juicio.

Sobre el particular, no corresponde aceptar la defensa de nulidad articulada, por cuanto el rechazo de la prueba en sede administrativa no importa un cercenamiento del derecho de defensa, garantizado en materia probatoria con el contradictorio amplio que en esta instancia se desarrolla.

VI. Que en lo que respecta a la cuestión de fondo, corresponde tener en cuenta que el Fisco Nacional, como consecuencia de las facultades otorgadas por la ley de procedimiento tributario, con fecha 14/5/2002 inició una fiscalización que comprendía las obligaciones en los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, por el período 2000.

La inspección actuante, en su informe final, obrante a fs. 126/128 del cuerpo N° 1 del impuesto a las ganancias, expresa que la fiscalización tuvo por objeto verificar el origen de una transferencia al exterior, por la suma de U\$S 3.000.000, en noviembre de 2001, efectuada por la Sra. Hilda Nelly Salerno de Furnari. A raíz de ello se detectó que el origen de dichos fondos era la venta efectuada, en enero de 2000, por su cónyuge el Sr. Roberto Furnari -fallecido en julio de 2000-, de un inmueble rural de su propiedad, ubicado frente a la calle Manuel A. Saiz, Distrito El Plumerillo de Las Heras, Provincia de Mendoza, por la suma total de U\$S 4.401.000.

La fiscalización determinó, en primer término, que según los papeles de trabajo adjuntos a la declaración jurada del impuesto a las ganancias, período 1999, dentro de la composición del capital afectado a la actividad al 31/12/1999, se declaró bienes de uso por valor de \$ 0,10 (conformado por las fincas de San Juan y de Mendoza) y bienes de cambio por la suma de \$ 92.504,86. Además, que según los planillados aportados por la administradora de la sucesión, en los períodos 1998, 1999 se detallan los gastos de explotación y amortizaciones de la finca ubicada en San Juan, así como los del precitado inmueble del Distrito El Plumerillo de Las Heras, Provincia de Mendoza, observándose que en el último no se consigna ningún gasto de explotación pero sí se amortizan los bienes de uso existentes, incluido el inmueble en cuestión.

En cuanto a la verificación de la declaración jurada de bienes personales del período fiscal 1999, se detectó que se consignó en ella un capital afectado a la actividad de \$ 545.807, y que según el detalle en papeles de trabajo de la composición del mismo estaría conformado por el valor residual del inmueble rural ubicado en la

Provincia de San Juan (\$ 239.381,67), más el avalúo fiscal del inmueble rural vendido de \$ 217.895, más los bienes de cambio por \$ 92.504,76, menos el pasivo de \$ 3.973,56.

En orden a lo verificado, y como consecuencia de lo dispuesto por la ley de impuesto a las ganancias se determinó que la operación de venta del inmueble mencionado se encuentra alcanzada por dicho tributo, ya que se consideró que el inmueble no formaba parte del patrimonio particular del contribuyente, sino que era capital afectado a la actividad de tercera categoría.

VII. Que la controversia refiere, en rigor, a determinar si la venta, efectuada en enero de 2000, del inmueble ubicado frente a la calle Manuel A. Saiz, Distrito El Plumerillo de Las Heras, Mendoza, por el Sr. Roberto Vicente Furnari fue realizada en su calidad de sujeto empresa -motivo por el cual dicha operación se encontraría gravada por el impuesto a las ganancias, como consecuencia de lo dispuesto en los artículos 2, apartado 2, y 49, inciso b)-; o bien si la enajenación fue celebrada por el Sr. Furnari en su calidad de persona física -de lo que resultaría su no gravabilidad, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 2, apartado 1) de la ley del tributo-.

VIII. Que, conviene recordar que este organismo jurisdiccional debe indagar la verdad material, objetivo que dimana de lo preceptuado por el artículo 164 de la ley de procedimiento tributario.

Y en la búsqueda de esa verdad, no puede prescindirse del principio de la realidad económica consagrado en el artículo 2 de la ley 11683 -texto vigente-.

La finalidad otorgada al precitado artículo 2 de la ley de rito reconoce como principio dar prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares, siendo su impugnación un temperamento subsidiario, lo que implica la excepcionalidad del apartamiento de tales estructuras cuando las formas jurídicas adoptadas sean "radicalmente inapropiadas".

Al respecto, la interpretación que prescinda de las formas jurídicas establecidas entre las partes sólo se admitirá, en cada caso concreto, para corregir situaciones anormales creadas artificialmente por el contribuyente (Araujo Falço, A.: "El hecho generador de la obligación tributaria" - Ed. Depalma - Bs. As. - 1964 - págs. 44, 48 y 49). Resulta evidente pues, que la prevalencia de la realidad económica adquiere plena relevancia cuando la misma está inserta en formas y estructuras jurídicamente inadecuadas (conf. TFN - Sala D - "Philips Argentina SA" - 28/7/1977).

IX. Que en ese orden de ideas, corresponde poner de relieve que a los efectos de determinar la afectación o no de un bien al patrimonio de una empresa o explotación unipersonal, si bien se debe tener en cuenta la voluntad expresada por el dueño de la misma, no puede soslayarse la realidad económica subyacente, máxime cuando, como sucede en autos, la figura plasmada en las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente no condice con la realidad de los hechos.

Debe destacarse que la empresa o explotación unipersonal resulta ser una actividad que se desprende de la personalidad de la persona física, y que se relaciona íntimamente con ella. Esa relación es tan estrecha que muchas veces puede verse confusa, de modo tal que a los efectos de determinar los bienes que se encuentran afectados al patrimonio de uno u otro sujeto debe, en principio, estarse a las manifestaciones o hechos externos que determinen la voluntad de ellos.

Un análisis preliminar nos conduciría a considerar que la exteriorización de la voluntad del Sr. Roberto Vicente Furnari, relacionada con la afectación del inmueble de que se trata, se encontraba expresada en las declaraciones juradas por él presentadas.

No obstante ello, cabe manifestar que no asiste duda respecto de que la finca vendida se encontraba inexplorada, tal como se ha logrado probar con la informativa producida por el Instituto Nacional de Vitivinicultura (cfr. fs. 117/118), y las testimoniales obrantes a fs. 137 y 138 de estos actuados, por lo que la realidad económica nos indica que el inmueble se encontraba inexplorado y, por ende, no afectado a la obtención de rentas gravadas por el impuesto a las ganancias.

Si bien el contribuyente en sus declaraciones juradas consideró una situación que lo beneficiaba indebidamente al computar conceptos no deducibles -aspecto que soslaya en su libelo-, frente a tal circunstancia, el Fisco Nacional debió impugnar las mentadas declaraciones durante los períodos fiscales en los que aquél denunció el inmueble en cuestión como perteneciente a la explotación unipersonal.

Por cierto que al no haberlo hecho oportunamente, resulta improcedente que este Tribunal considerara en la presente instancia la incorrecta declaración de impuestos que el ente fiscal convalidó tácitamente al no impugnarlas en tiempo y forma.

Siendo ello así, se concluye que al momento de la venta de la finca situada en el Distrito El Plumerillo, Departamento Las Heras, Provincia de Mendoza, el dueño de la misma no la mantenía afectada al patrimonio de la empresa o explotación

unipersonal, por lo que la operación de que se trata no se encontraba gravada por el impuesto a las ganancias, y por ende, no cabe más que revocar la resolución apelada.

X. Que por la forma en que se resuelve el litigio, no corresponde considerar el resto de los agravios vertidos por la recurrente.

XI. Que en cuanto a las costas, éstas deben imponerse por su orden, habida cuenta que la conducta errática del contribuyente condujo al Fisco Nacional a practicar el ajuste de marras.

Los Dres. Buitrago y Bosco dijeron:

I. Que comparten las conclusiones derivadas de los considerandos I al VII, inclusive, del voto del vocal preopinante.

II. Que, corresponde poner de relieve que esta Sala considera que a los efectos de determinar la afectación o no de un bien al patrimonio de una empresa o explotación unipersonal se debe tener en cuenta prioritariamente la voluntad expresada por el dueño o titular de la misma. Ello como consecuencia de que esa empresa o explotación unipersonal resulta ser una actividad que se desprende de la personalidad de la persona física, y que se relaciona íntimamente con ella. Esa relación es tan estrecha que muchas veces puede verse confusa, de modo tal que a los efectos de determinar los bienes que se encuentran afectados al patrimonio de uno u otro sujeto debe estarse a las manifestaciones o hechos externos que determinen la voluntad de ellos.

De este modo, considerando los elementos obrantes en las presentes actuaciones, se desprende que la exteriorización de la voluntad del Sr. Roberto Vicente Furnari, relacionada con la afectación del inmueble de que se trata, se encuentra expresada en las declaraciones juradas presentadas por el causante y sus sucesores.

Ello así, en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 1998, el Sr. Furnari dedujo la amortización del inmueble transferido y, en la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 1999 incluyó dicho inmueble dentro del rubro I bienes situados en el país patrimonio de empresa o explotación unipersonal, hechos estos, que la recurrente no discute en autos.

En relación con la defensa presentada por la recurrente, cabe manifestar que no asiste duda respecto de que la finca vendida se encontraba inexplorada, tal como se ha logrado probar con la informativa producida por el Instituto Nacional de

Vitivinicultura (cfr. fs. 117/118), y las testimoniales obrantes a fs. 137 y 138 de estos actuados, pero ello no modifica la voluntad expresada por el Sr. Furnari en sus declaraciones juradas relacionada con mantener afectada dentro del patrimonio de la explotación unipersonal a la finca situada en el Distrito El Plumerillo.

Por tanto, de aquella exteriorización de voluntad del Sr. Roberto V. Furnari, cabe concluir que la conducta evidenciada por él era inequívocamente la de mantener -por las razones que habrá estimado pertinente- la finca como parte de su empresa, por más que se encontrara inexplorada.

Como se observa es el propio principio rector de la realidad económica (art. 2 de la L. 11683) el que confirma el criterio antes expuesto y desvanece la postura de los actores, toda vez que en la especie no cabe suponer que ha existido una dicotomía entre la intención económica del contribuyente con los actos y decisiones adoptadas por el mismo sobre el particular (conf. consid. VI). En rigor la tesis de los aquí actores implicaría desdecir la voluntad del causante explicitada en los actos antes aludidos.

Consecuentemente, habiendo arribado a la conclusión de que al momento de la venta de la finca situada en el Distrito El Plumerillo, Departamento Las Heras, Provincia de Mendoza, el dueño de la misma la mantenía afectada al patrimonio de la empresa o explotación unipersonal, estos juzgadores entienden que la operación de que se trata se encuentra gravada por el impuesto a las ganancias, y por ende, no cabe más que confirmar la resolución apelada.

III. Que la recurrente también planteó la improcedencia de los intereses determinados por el Fisco en la resolución cuestionada.

Considera que a los efectos de aplicar los intereses de que se trata se necesita demostrar la culpa en el obrar, lo que, en este caso, a su entender, no ha logrado acreditar el Fisco Nacional.

Al respecto, corresponde hacer referencia a lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Citibank NA" de fecha 1/6/2000, en el que expresó que el artículo 42 de la ley de procedimiento tributario (t.o. en 1978, art. 37 t.v.) establece que la constitución en mora del deudor se produce automáticamente, esto es, por el solo acaecimiento del plazo, sin necesidad de requerimiento previo. Con ello, el precepto citado hace referencia expresa al elemento formal de la mora, pero no al elemento subjetivo constituido por la imputabilidad del retardo, el que también integra el concepto de dicho instituto jurídico. No obstante, dada la naturaleza resarcitoria de los intereses previstos en el citado artículo 42 (hoy art. 37) y la falta de previsión sobre

el carácter de la mora del deudor, es posible recurrir a la legislación común para llenar ese vacío, siendo de aplicación a la ley tributaria, consecuentemente, la última parte del artículo 509 del Código Civil, que exime al deudor de las responsabilidades de la mora -intereses moratorios, etc.- cuando prueba que no le es imputable.

En congruencia con el mencionado fallo esta Sala se ha expedido en la causa "La Vendimia SA", de fecha 17/4/1998, y ha manifestado que le corresponde al deudor probar que la mora no le es imputable para lograr su exoneración, lo que permite inferir que la causal de excusación es restringida y su sustantividad se ve constreñida a la manifiesta imposibilidad de cumplimiento por razones excepcionales ajenas a la voluntad del deudor.

Siendo ello así, estos juzgadores entienden, contrariamente a lo opinado por la recurrente, que no es el Fisco Nacional quien debe probar la culpabilidad en el obrar de la apelante sino viceversa.

De este modo, no habiendo acercado prueba alguna la actora de una manifiesta imposibilidad del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabe más que rechazar su pretensión.

IV. Que la apelante también plantea la confiscatoriedad de los intereses de que se trata, por cuanto sostiene que las tasas fijadas son superiores a las tasas consideradas aceptables de acuerdo con la ley de convertibilidad y superiores a las que el Fisco Nacional devuelve a los contribuyentes en los casos de repetición de tributos.

Este Tribunal, en consonancia con lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo "Arcana, Orazio", de fecha 18/3/1986, ha manifestado que el fin de permitir el normal desenvolvimiento de finalidad del Estado justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, porque es razonable que los intereses que perciba el Estado por la demora en el pago de los impuestos sean superiores a aquellos por los que sea posible a los particulares obtienen en el mercado financiero y aun por aquellos que devuelve a los contribuyentes en los casos de repetición de tributos, pues de o ser así éstos podrían contemplar la alternativa -claramente pernicioso para el bien común- de obtener financiamiento por la vía de dejar de cumplir puntualmente con sus obligaciones tributarias.

De este modo, se rechazan los agravios planteados por la actora.

V. Que en lo que respecta a la multa aplicada por el Fisco Nacional, la recurrente la estima improcedente toda vez que, además de no haberse configurado el

elemento objetivo, el Fisco no ha demostrado las circunstancias por las que ellos han infringido concreta y positivamente las obligaciones sustanciales relativas al impuesto a las ganancias del período fiscal 2000, como herederos del fallecido Roberto Vicente Furnari.

Asimismo, en cuanto a la configuración del elemento subjetivo de la sanción, alega la existencia de una causal exculpatoria dada por el error de derecho. Ello, teniendo en cuenta que existe, a su entender, una divergencia de criterios sobre el tratamiento a dar a la operación de venta de un inmueble desafectado de la explotación por parte de una persona física.

Al respecto, el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. en 1978 y sus modif.) tipifica la infracción -omisión culposa- requiriendo la concurrencia de dos elementos: 1) por una parte, la omisión de pago de impuestos, y 2) por la otra, el medio comisivo consistente en la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas. Asimismo, la norma establece expresamente la improcedencia de la sanción en los casos en que exista "error excusable".

Así, para que la conducta en análisis pueda ser reprimida, se deben verificar concurrentemente los aspectos objetivo y subjetivo configuradores del ilícito de marras. La comprobación del aspecto objetivo consiste en analizar si en la realidad fáctica se exteriorizaron los elementos del tipo o figura penal y que no ha existido causal de justificación que enervara la antijuridicidad de la conducta. Luego del análisis objetivo del hecho examinado, cuya demostración incumbe al organismo fiscalizador, se debe estudiar la imputabilidad del autor, la cual no tiene relación con determinado hecho, sino con la situación del sujeto.

Una vez determinada la imputabilidad, corresponde analizar la culpabilidad (a título de dolo o culpa) y un aspecto relevante a tratar es el vinculado con el grado de intencionalidad del sujeto en la comisión del ilícito. En efecto, cuando medie una declaración o información inexacta, podrá haberse obrado con culpa o dolo, en el primer caso existirá omisión, en tanto que en el segundo se estará frente a la defraudación.

En lo que se refiere al ilícito que nos ocupa de omisión de impuestos, la ausencia de culpa debe ser probada por la imputada, toda vez que el haber incurrido en error de hecho o de derecho es causal de absolución si el mismo es excusable.

Con respecto a la excusabilidad del error, la jurisprudencia se ha inclinado por comprender tanto el error de hecho como al de derecho. Esta causal exonerativa

requiere para su viabilidad que sea esencial, decisiva e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se atribuye la infracción tributaria.

De este modo, ha quedado acreditado en autos la configuración del elemento objetivo del ilícito que nos ocupa, toda vez que se ha concluido que al momento de la venta de la finca situada en el Distrito El Plumerillo, Departamento Las Heras, Provincia de Mendoza, el dueño de la misma la mantenía afectada al patrimonio de la empresa o explotación unipersonal, y por ende se trató de una operación gravada por el impuesto a las ganancias.

Ahora bien, en relación al aspecto subjetivo del accionar de la recurrente, cabe analizar lo relativo a la existencia de culpabilidad, no siendo ocioso agregar que, para que alguien pueda ser castigado, debió haber obrado voluntariamente, queriendo o aceptando el ilícito, debiendo excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de un modo objetivo. En este sentido, debe meritarse si se ha incurrido en un error que excuse de culpa al accionar desplegado, provocando la eliminación de la sanción.

Al respecto, y tal como se sostuviera anteriormente, la ausencia de culpa debe ser probada por la imputada. En estos actuados, la recurrente alega la existencia de una causal exculpatoria dada por el error de derecho, teniendo en cuenta que existe, a su entender, una divergencia de criterios sobre el tratamiento a dar a la operación de venta de un inmueble desafectado de la explotación por parte de una persona física.

La admisibilidad del error de derecho, en tanto equiparable al error de hecho, requiere que se alegue y pruebe la existencia de oscuridad en los diferentes preceptos de la ley cuestionada o que de la inteligencia de su texto surjan dudas acerca de la situación frente al tributo.

Este Tribunal considera que en el presente caso no existe la mentada oscuridad de la ley, ni tampoco de su texto pudieron existir dudas razonables respecto de la situación del bien involucrado en la operación cuestionada, por ende, tal como se desprende de autos la actora no ha demostrado a través de los medios a su alcance, la existencia de error excusable, que elimine su responsabilidad.

En mérito de la votación que antecede por mayoría

SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada. Con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.

Ignacio J. Buitrago - José E. Bosco - Ernesto C. Celdeiro

PARTE/S: Salerno, Nelly Hilda y otros

TRIBUNAL: Cam. Nac. Cont. Adm. Fed.

SALA: III

FECHA: 19/12/2007

Buenos Aires, 19 de diciembre de 2007

VISTOS:

El recurso de revisión y apelación limitada presentado por los recurrentes obrante a fojas 173, contra el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación de fojas 166/171 vta.; que fuera fundado por el memorial que luce a fojas 178/198, replicado por el Fisco Nacional conforme la pieza que obra a fojas 205/212, y;

CONSIDERANDO:

I. Que el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, dictó sentencia definitiva, con fecha 26 de octubre de 2006, en virtud de la cual, resolvió -por mayoría- confirmar la resolución administrativa de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva por la que se determinó de oficio el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal del año 2000, respecto del contribuyente, señor Roberto Vicente Furnari (ya fallecido), con más sus intereses, en tanto que, asimismo, le aplicó una multa en los términos del artículo 45 de la ley 11683.

II. Que los aquí actores (sucesores universales del contribuyente) interpusieron, con fecha 16 de febrero de 2007, recurso de revisión y apelación limitada contra dicho pronunciamiento. Fundaron su petición a fojas 178/198, libelo en el que efectúan un relato circunstanciado de los hechos ocurridos y del desarrollo de la inspección, para así, luego, proceder al desarrollo de los agravios.

Consideran improcedentes los fundamentos vertidos por la mayoría del tribunal a efectos de confirmar la resolución recurrida.

Sostienen, que pese a que el vocal instructor y preopinante se pronunció por la revocación total del acto determinativo apelado -en el entendimiento de que las pruebas agregadas y producidas demostraban la calidad de débil y abandonada del

inmueble y su absoluta desvinculación del emprendimiento comercial unipersonal al momento de su venta- los restantes miembros de la Sala se pronunciaron por la confirmación de la resolución a partir de una exégesis que califican de insólita, por considerarla -según sus dichos-, manifiestamente errada en lo conceptual respecto de la aplicación a estos actuados del principio de realidad económica.

Alegan que la tesis de la mayoría, si bien pretende sostener su basamento en el principio señalado, lo cierto es que con sus fundamentos lo deroga, al asimilarlo a la voluntad formal, aquello de lo cual, precisamente se contrapone.

Sostienen, por su parte, que el señor Roberto Furnari -fallecido el 21/7/2000- era un contribuyente inscripto ante la Administración Federal de Ingresos Públicos- Dirección General Impositiva y tributaba el impuesto a las ganancias en la "tercera categoría", en atención a tener a su cargo una "explotación unipersonal" destinada al cultivo de viñedos. Como productor viñatero tenía afectada a la misma un único bien inmueble rural ubicado en la Provincia de San Juan.

Agregan, con relación a la propiedad inmueble también de su titularidad ubicada en El Plumerillo, Departamento de Las Heras, Provincia de Mendoza, que la misma fue vendida con fecha 31 de enero de 2000, a la empresa Dinosaurio SA, conforme obra en la escritura 7, tal como consta a partir de fojas 42 del expediente administrativo.

Afirman, los recurrentes, que el referido inmueble otrora enajenado por el señor Roberto Furnari se encontraba abandonado desde hacía más de diez años, inculto y con viñedos decrépitos, por lo que no se hallaba afectado a una explotación unipersonal del causante.

Aducen que la operación inmobiliaria fue declarada en el impuesto a las ganancias del ejercicio correspondiente al año 2000 como excluida y debidamente consignada en el Rubro de Justificación Patrimonial. Dicho tratamiento dado al resultado de la venta no era ocioso ni caprichoso -sostienen- sino acorde a una realidad económica conteste con la conducta fiscal del señor Furnari acontecida en períodos anteriores; pero por sobre todas las cosas, absolutamente coincidente con la naturaleza de la finca, invariablemente inculta y fuera de todo proceso de explotación.

A juicio de los apelantes, la controversia radica en determinar si el bien inmueble situado en la Provincia de Mendoza, enajenado con fecha 31 de enero de 2000 podía o no considerarse válidamente como perteneciente a la "explotación

unipersonal", pese a que en la realidad se encontraba inculto y fuera de todo proceso de explotación.

Prosiguen afirmando que todas las pruebas acompañadas y ofrecidas han demostrado que la conducta del señor Roberto Furnari coincidía con el estado real del fundo -abandonado, inculto, con erradicación formal de viñedos- y la desafectación del mismo del patrimonio comercial. En tal sentido, aducen que la erradicación no era sólo formal sino que materialmente, en los hechos, los referidos viñedos se encontraban erradicados; es decir, no existían como tales, por lo cual, mal podía argüirse que potencialmente fueran productores de "ganancias".

Respecto de esa base argumental, consideran que la venta concertada el 31/1/2000, no podía estar alcanzada por dicho tributo, atento que el predio estaba desafectado de la actividad y producción viñatera desde el año 1991.

Es con arreglo a ello que consideran indiscutible que el inmueble pasó a quedar bajo la titularidad del causante en su calidad de persona física y, por tal motivo, fuera del objeto de la pretendida imposición.

A dicho efecto, ponen de resalto que la totalidad de los jueces de la Sala A coinciden en los aspectos fácticos y en los resultados de las probanzas aportadas y que, en atención a ello, comparten las conclusiones respecto de los hechos, a la vez que afirman que también los magistrados del Tribunal Fiscal coinciden en el principio jurídico que fundamenta sus decisiones: la verdad material y el principio de significación o realidad económica.

Es en función de ello que se agravian de la decisión adoptada en el voto de la mayoría, respecto del fondo de la cuestión planteada, toda vez que la interpretación jurídica acordada se exhibe como manifiestamente improcedente en tanto los hechos demuestran que el inmueble no formaba parte de la actividad económica unipersonal del señor Furnari.

Es en ese orden de ideas que consideran que el fundamento del voto de la mayoría es sólo aparente, por entender que no resuelve el asunto sobre la base de los hechos probados en consonancia con la realidad económica y la intención del señor Furnari. En tal sentido, aducen que el fundamento jurídico dado por los vocales de la mayoría -aplicación del principio de la realidad económica para confirmar la determinación de oficio- no se condice con las premisas fácticas que utilizan, ni mucho menos con el verdadero concepto y aplicación de esa regla interpretativa.

Aseveran que los jueces de la mayoría no han comprendido la materia litigiosa, pues precisamente la inclusión del bien inmueble en el rubro activos de la explotación se contradice con la realidad de los hechos, de los cuales se advierte una desafectación del fundo a esa actividad comercial que data desde hace más de diez años.

III. Que, a fojas 205/212 obra la contestación de agravios del Fisco Nacional.

Señala que la erradicación material de los viñedos no es suficiente para considerar excluido el inmueble del patrimonio afectado a la actividad empresarial, siendo que la voluntad del señor Furnari era inequívocamente la de mantener la finca como parte de su empresa no obstante encontrarse inexplorada.

Afirma que el responsable no presentó declaraciones juradas del impuesto a la ganancia mínima presunta por los períodos fiscales 1998 y 1999, en los que las personas físicas titulares de inmuebles rurales son sujetos pasivos del gravamen aunque los mismos no estuviesen explotados, lo que no hace sino reafirmar conforme el criterio expuesto por el responsable en sus declaraciones juradas, que el inmueble en cuestión formaba aún parte del capital afectado a la explotación unipersonal.

A ello agrega que más allá de la propia voluntad del causante, no puede soslayarse que la norma aplicable prevé que pertenecen a la explotación unipersonal la totalidad de los bienes que aparezcan incluidos en los balances respectivos (conf. art. 68, DR de la ley de impuesto a las ganancias).

IV. Que, con la finalidad de proceder a la dilucidación del litigio venido en recurso, corresponde principiar por señalar algunas cuestiones referidas a los hechos y a la consideración que de los mismos ha efectuado el Tribunal Fiscal de la Nación.

Es en ese orden importante destacar las premisas fácticas que han quedado acreditadas en autos y, particularmente, aquello que fue valorado y asumido como tal por todos los integrantes del tribunal a quo, pues dichas conclusiones respecto de la realidad de la cuestión fáctica acontecida no puede ser soslayada al momento de resolver la cuestión central sometida a la valoración por ante esta Alzada.

En efecto, conforme se desprende del expediente principal y de las actuaciones administrativas resulta que: a) el señor Roberto Vicente Furnari era un productor viñatero inscripto ante la Dirección General Impositiva como contribuyente titular de una explotación unipersonal destinada al cultivo de viñedos; b) era titular de dos inmuebles. Uno de ellos ubicado en la Provincia de San Juan y el otro en la Provincia de Mendoza; c) este último predio -ubicado en El Plumerillo, Departamento de Las

Heras, fue vendido por el señor Furnari el 31/1/2000 a la sociedad Dinosaurio SA; d) dicha operación de venta fue consignada por el contribuyente en la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período 2000 como "excluida" y en el rubro de justificación patrimonial; e) la finca vendida estaba abandonada, inculta y decrepita desde el año 1990 conforme se desprende de las actuaciones administrativas S/DI RMEN/1805/03 en las que obran agregadas copia del acta de verificación censal correspondiente al viñedo A-38719, del 3/1/1990 donde la autoridad de control - verificador censista del Instituto Nacional de Vitivinicultura- concluye que las dos hectáreas de Malbec "se encuentran en estado de abandono"; copia de la declaración rectificativa por erradicación; copia del compromiso de compraventa del inmueble del 15/11/1999 donde se consigna el estado de abandono; notas y reclamos de vecinos con quejas ante la autoridad municipal por el estado de abandono de la finca; copia del pedido presentado el 10/5/1991 por el señor Furnari ante el intendente del Municipio de Las Heras a fin de que se apruebe el fraccionamiento de los terrenos; intimaciones de fecha 20/5/1996 del Municipio de Las Heras para exigir el cercado del lote y limpieza y desinfección del mismo; copia del plano de agrimensura en el que se consigna el abandono de los parrales y la calidad inculta del terreno; papeles de trabajo de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias períodos 1998 y 1999 de donde se constata la falta de inclusión de gastos de explotación con relación al predio; copia del acta de verificación de viñedos -F-1710-OyS-11-84- correspondiente al mismo viñedo A38719, de fecha 30/7/2001 donde se consigna la erradicación del mismo.

Asimismo, en el expediente principal sustanciado ante el Tribunal Fiscal se produjeron pruebas de informes y testimoniales (fs. 117/118 y 137/138 de los autos principales).

Por la primera de ellas el Instituto Nacional de Vitivinicultura -a través del subsecretario de asuntos jurídicos- acompañó actuaciones relativas al expediente administrativo 060-08411-90-2 y adjuntó copia certificada de la resolución (INV) C 57/1987. De tales probanzas se extrae que el viñedo A-38719 debe considerarse erradicado al día 2/10/1991 por ser ésta la fecha en el que el viñatero comunicó al referido Instituto la finalización de los trabajos de erradicación. También señala que el artículo 19 de la ley 23550 creó un fondo destinado al fomento de la vitivinicultura que entre otras cosas debía lograr la erradicación de viñedos, explicando que de tal fondo un porcentaje no menor al 90% de los recursos debía destinarse al pago de las

indemnizaciones por erradicación voluntaria de viñedos. La ley 23683 ratificó la aplicación de fondos al pago de indemnizaciones por erradicación voluntaria de viñedos.

Que, por su parte, los testimonios que obran a fojas 137/138 coinciden con lo hasta aquí expresado, en tanto uno de los testigos afirma haber sacado los alambrados, las cepas y los postes durante el transcurso del año 1990; mientras que el agrimensor concluye que el terreno sobre el cual efectuó los trabajos encomendados estaba totalmente improductivo y daba la impresión que hacía tiempo que no se explotaba.

V. Que, es a partir de las pruebas reunidas en autos, que debe destacarse que todos los vocales de la Sala A del Tribunal Fiscal coinciden en el estado de abandono y decrepitud del predio, esto es, que el señor Roberto Furnari no ejercitaba explotación comercial alguna del predio que denote el ejercicio de una actividad; es más lo tenía materialmente fuera de ella (conf. consid. II, párr. 4 del voto de la mayoría y a su vez consid. IX, párr. 4 del voto minoritario; en ambos votos se sostiene que no existen dudas de que la finca estaba inexplorada).

Asimismo, también coinciden en la dificultad que plantea efectuar una separación entre la persona física y sus bienes, respecto del "empresario unipersonal" y el patrimonio de la "actividad" por lo que en principio a fin de establecer el patrimonio de uno u otro sujeto debe estarse a las manifestaciones o hechos externos que determinen la voluntad de ellos (consider. II, párr. 1 del voto de la mayoría y IX, párr. 2 del voto minoritario).

Que debe, entonces, desentrañarse si el resultado económico obtenido por el causante, respecto de la venta del inmueble inexplorado y abandonado -y, en tal sentido desafectado de la explotación comercial (hecho probado)- debe ser atribuido a la persona física o al "empresario unipersonal", atento que las consecuencias fiscales en uno y otro caso resultan ser disímiles.

Que sentada tal cuestión, debe adelantarse que la sentencia del Tribunal Fiscal debe ser revocada. En efecto, por un lado se aprecian nítidamente una serie de aspectos fácticos que permiten concluir de modo inequívoco que la voluntad del señor Furnari -desde el año 1990- fue desafectar de la actividad comercial el bien inmueble ubicado en El Plumerillo, Departamento de Las Heras, pues resulta indudable que la existencia de un fundo sin viñedos ni parrales y con semejante estado de abandono no

puede ser concebido como integrante de un patrimonio empresarial dedicado a la actividad viñatera.

Esta conclusión surge de las probanzas aportadas a la causa y del modo en que los hechos han sido comprendidos hasta en la propia sentencia aquí recurrida.

No obstante, existe otro aspecto fundamental en el análisis fáctico que viene dado por el trámite de erradicación de viñedos al que adhirió el contribuyente -TI 060-08411-90-2- por ante la delegación Mendoza del Instituto Nacional de Vitivinicultura, a tenor de lo normado por la ley 23550, su modificatoria 23683 y decreto reglamentario 301/1989.

El referido trámite fue llevado a cabo en la práctica por el señor Furnari y concluido el 2/10/1991 mediante comunicación de finalización de los trabajos de erradicación del viñedo A-38719. Tal circunstancia fue documentada en autos mediante actas censales y corroborada con la prueba de informes en la cual el asesor jurídico de ese organismo nacional informa que el viñedo debía considerarse erradicado en la fecha de comunicación, con independencia de los trámites administrativos ulteriores.

Que ello denota que el señor Furnari sometió el fundo a un régimen legal de erradicación e indemnización que tuvo por objeto la eliminación de excedentes vínicos y viñedos de baja productividad o mala calidad, con control de autoridad pública nacional. Por otra parte, la voluntad del contribuyente aparece expresada nuevamente -en consonancia con los hechos descriptos-, con motivo de la formalización del compromiso de venta del inmueble y en la escritura traslativa de dominio, documentos de los cuales se extrae la calificación del estado del fundo y sus hectáreas por parte del agrimensor.

Surge, así, de modo inexcusable que la voluntad del señor Furnari, en forma previa a la inspección de la Administración Federal de Ingresos Públicos-Dirección General Impositiva, fue la de dejar fuera de la actividad viñatera al inmueble de referencia, en atención a lo cual ese fundo debía reputarse en su patrimonio como de titularidad de persona física y no de su actividad empresarial.

Entonces, si a la circunstancia de hecho que hace a la calidad abandonada y decrepita del fundo -elemento objetivo- se le adiciona la voluntad de la persona de quitar al predio como activo integrante del patrimonio de la explotación, resulta forzado y errático concluir -como lo hizo la mayoría en el pronunciamiento recurrido- en dar preeminencia a un elemento de la declaración jurada (consignación del bien en el

rubro informativo de los activos) que resulta contradictorio con el razonamiento precedentemente expuesto.

Es allí donde se aprecia el equívoco del voto mayoritario del Tribunal Fiscal, al pretender fundar su sentencia conforme al principio de realidad económica, pues esa conexión jurídica entre la regla interpretativa y la realidad de los hechos conduce precisamente a la solución contraria: conforme este principio el fundo era de propiedad del señor Furnari, no estaba afectado a la explotación unipersonal y su tratamiento en lo que hace al resultado económico debe seguir la línea argumental que marca el artículo 2, apartado 1 de la ley de impuesto a las ganancias.

Ello es así, pues precisamente la expresión consignada en la declaración jurada del impuesto a las ganancias (inmueble como activo del emprendimiento) cedió ante las pruebas del obrar del contribuyente, las cuales han sido reconocidas por el propio juzgador en la instancia que precedió a esta Alzada. No puede lógicamente sostenerse la existencia de un predio sin explotación viñatera y abandonado desde el año 1990, sin parrales y/o viñedos que pudieran ser objeto de actividad alguna y sometido a un régimen de indemnización por erradicación que la autoridad nacional estableció legalmente, y, a su vez, sostener -como lo hace la mayoría del tribunal a quo- que la exteriorización de la voluntad del señor Roberto Vicente Furnari, relacionada con la afectación del inmueble de que se trata, se encuentra expresada en las declaraciones juradas presentadas por el causante y sus sucesores en el año 2000.

Que, admitir esa tesis supone darle un sentido irrazonable -por lo contradictorio e ilógico- al complejo legal vigente.

En efecto, el artículo 1 de la ley 11683 expresa: "En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado". Por su parte el principio calificador se encuentra contenido en el artículo 2 del citado texto legal al referir que: "Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan a establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar

adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos".

Que, entonces, el criterio de interpretación de la ley tributaria en base a sus fines y a su significación económica no hace más que consagrar, en materia impositiva, el canon interpretativo general que establece que las normas deben interpretarse de tal forma que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación (CSJN - 16/6/1993 - "Gasparri Hnos. Cía SA").

A ello se suma que el Alto Tribunal ha sostenido en forma invariable que la aplicación del principio de realidad económica, como un mecanismo tendiente a posibilitar el análisis de la situación fiscal de los contribuyentes prescindiendo de las estructuras jurídicas en base a las cuales éstos han declarado sus impuestos, requiere que dichas estructuras se revelen como inadecuadas, esto es, en los términos del artículo 2, que no sean las que en derecho privado mejor se adapten a la verdadera intención práctica perseguida por el contribuyente; o que, en su defecto, no respondan a la realidad económica subyacente en los hechos tenidos en cuenta para la consideración de la situación impositiva (6/12/1961 - "Cobo de Ramos Mejía, María"; 6/3/1990 - "Guillermo Helfer e hijos SRL"; 4/5/1995 - "Eurotur SRL", entre muchos otros).

Que, este principio, si bien por un lado contiene una regla general que el Organismo Recaudador puede utilizar para dejar de lado las formas en que los contribuyentes han instrumentado una determinada operación económica para considerar la verdadera esencia de dicha operación a los fines de la determinación de las obligaciones fiscales del contribuyente, no agota en ello su contenido, pues, por otro lado, debe ser observado tanto si su aplicación perjudica al contribuyente como cuando lo favorece, como acontece en autos.

Que, esto implica que el contribuyente puede invocar a su favor la preeminencia de la sustancia de los negocios jurídicos celebrados, desechando la forma en que los mismos han sido categorizados por él mismo, con el fin de adecuar la declaración de sus obligaciones tributarias a la realidad económica subyacente en

estos negocios. Sentada la aplicación de la regla de interpretación con el objeto de desentrañar el verdadero sentido económico del acto, cabe señalar que en el caso venido en recurso, por esencia y por concepto la realidad económica que subyace al negocio no surge de lo consignado por el contribuyente Roberto Furnari en la declaración jurada del año 2000 -rubro activos- sino que surge de los hechos pasados a ella, de las circunstancias que rodearon a la calidad y destino del inmueble y su separación de la explotación unipersonal. Cuando el señor Furnari vendió el fundo trató fiscalmente al resultado de la forma en que trató al bien antes de su salida del patrimonio, con independencia de lo consignado en el rubro declarativo de bienes de la actividad.

Que, en atención a las premisas anteriormente expuestas puede concluirse que al momento de la venta del inmueble situado en El Plumerillo, Departamento de Las Heras, Provincia de Mendoza, el señor Furnari no lo mantenía afectado al patrimonio de la explotación unipersonal, por lo que el resultado de la operación económica en cuestión estaba excluido de tributar el impuesto a las ganancias conforme lo preceptuado en el artículo 2, apartado 1 de la ley 20628.

Que, en función de los argumentos desarrollados, corresponde revocar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación y eximir, en consecuencia, a la actora de abonar el tributo reclamado; sin que sea necesario ingresar en el análisis de los demás agravios -intereses y multa- en virtud del resultado obtenido respecto de la cuestión de fondo.

Por los motivos expuestos,

SE RESUELVE:

Hacer lugar al recurso interpuesto y revocar la sentencia apelada, por lo que se exime del pago del impuesto a las ganancias a la operación inmobiliaria referida en estos autos.

Las costas se imponen en ambas instancias al Fisco Nacional en tanto no existen razones para apartarse del principio general (conf. art. 68, párr. 1, CPCC).

Regístrese, notifíquese y oportunamente devuélvanse.

Jorge E. Argento - Carlos M. Grecco - Sergio G. Fernández