

Jurisprudencia

Buenos Aires, 11 de marzo de 2019

Fuente: circular de la repartición

Impuesto a las ganancias. Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Fideicomiso no financiero. Beneficiarios fiduciantes residentes en el país y exterior. Los fiduciantes-beneficiarios domiciliados en el país deben declarar su ganancia y para los fiduciantes-beneficiarios no residentes corresponde al fideicomiso declarar e ingresar el tributo. Se revoca la resolución apelada. Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario s/recurso de apelación. T.F.N., Sala A.

En Buenos Aires a los 11 días del mes de marzo de 2019, se reúnen los miembros de la Sala “A” del Tribunal Fiscal de la Nación, los Dres. Rubén Alberto Marchevsky (Vocal Titular de la 3ra. Nominación) y Laura Amalia Guzmán (Vocal Titular de la 2da. Nominación) a fin de resolver la causa N° 44.547-I caratulada: “Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario s/recurso de apelación –Impuesto a las Ganancias–”.

El Dr. Marchevsky dijo:

I. Que a fs. 142/173 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 17 de julio de 2015, suscripta por la Jefa (int.) de la División Jurídica a cargo de la División Revisión y Recursos de la AFIP-DGI, mediante la cual se determina de oficio el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2009 a 2011, ambos inclusive, con más intereses resarcitorios. Asimismo se aplica una multa con sustento en lo dispuesto por el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

En primer término, explica la razón por la cual se instrumentó un fideicomiso de administración por los condóminos del Edificio La Favorita de la ciudad de Rosario, todos sucesores y familiares de los dueños originales, cuya finalidad fue facilitar su administración y evitar la aparición de nuevos condóminos extraños a la familia que pudieran solicitar la división del condominio, vender sus partes o gravarlas. Dicho inmueble es el único patrimonio del fideicomiso.

Por dichos motivos los condóminos cedieron el dominio fiduciario a la Compañía Asturias S.A., estableciéndose en el contrato de fideicomiso cláusulas estrictas que impiden la transmisión a terceros, salvo en caso de herencia, o anticipo de herencia a los herederos de los fiduciantes-beneficiarios.

Agrega que desde la celebración del fideicomiso el inmueble se encuentra alquilado a la firma Falabella S.A. Aclara que cuatro (4) de los fiduciantes-beneficiarios son residentes en el exterior, lo que representa el 9,75% de la partición total del fideicomiso.

En cuanto a la liquidación del impuesto a las ganancias, explica que desde la constitución del fideicomiso ha presentado las declaraciones juradas informando el resultado neto total obtenido, ajustando dicho resultado como ganancia exenta, el monto total correspondiente a los fiduciantes-beneficiarios del país, determinando e ingresando el impuesto correspondiente a los fiduciantes-beneficiarios del exterior a la alícuota del 35% sobre la proporción de utilidad del fideicomiso correspondiente a éstos, todo ello debidamente explicitado en oportunidad de cada presentación anual de la declaración jurada mediante multinota con el detalle de los fiduciantes-beneficiarios residentes en el país y el monto de resultados y retenciones atribuidas a cada uno de ellos.

Agrega que previo a la celebración del fideicomiso fueron efectuadas las consultas del caso sobre el modo de tributación del impuesto a las ganancias, respondiendo el área de consulta de la AFIP de Rosario que el modo de liquidar el tributo debía ajustarse al procedimiento antes descripto, que a través de los años viene cumpliendo. En tal sentido el organismo fiscal entregó una copia de sus propios manuales de capacitación que en lo relativo al tratamiento impositivo del fideicomiso como sujeto del impuesto expresaba: “Cuando en un fideicomiso no financiero los beneficiarios son el propio fiduciante y terceros, en tal caso no queda otra alternativa lógica que liquidar el impuesto en cabeza del fideicomiso en la parte de beneficiarios terceros, y atribuir el resultado en la parte que el fiduciante coincide con el beneficiario”.

Posteriormente –dice– el organismo fiscal cambia de criterio y determina de oficio el impuesto a las ganancias en cabeza del fideicomiso tanto de los fiduciantes-beneficiarios residentes en el país como los residentes en el exterior, avalado por el hecho que la interpretación efectuada por éste, sí determina un perjuicio fiscal y agrega –para avalar su postura– que tal criterio surge de realizar una interpretación literal, sistemática y finalista.

Analiza, luego las normas del impuesto a las ganancias aplicables al caso para concluir que no se excluye en la ley del tributo, el tratamiento adoptado en aquellos fideicomisos donde alguno de sus fiduciantes no sean residentes en el país, agregando que nada dice respecto a qué tratamiento se debería seguir cuando conjuntamente los fiduciantes-beneficiarios resulten ser o no residentes del país.

Afirma que la finalidad de la norma en instituir al fideicomiso en sujeto empresa respecto de los beneficiarios del exterior es facilitar la fiscalización y recaudación del tributo, no resulta necesario en cuanto a los demás fiduciantes beneficiarios del país, quienes incorporan a su declaración jurada la renta como ganancia de tercera categoría.

Se agravia de la posición adoptada por el organismo fiscal frente al caso en discusión, pues vulnera el principio de legalidad, dado que el diverso tratamiento tributario que exige, por la sola circunstancia de que hay cuatro fiduciantes beneficiarios del exterior, no surge de la letra de la ley.

Hace referencia también a las consultas vinculantes efectuadas en el ente fiscal y cita doctrina en favor de su postura.

En subsidio solicita se declare la improcedencia de los intereses resarcitorios aplicados por no está el elemento subjetivo necesario para que se configure la mora.

En cuanto a la sanción aplicada, considera que no hay en el caso elemento material, pues el impuesto que la AFIP reclama no es debido y para el hipotético caso de que se considere que corresponde

ingresar el impuesto, se ha aportado elementos contundentes que permiten excusar, por carecer del elemento subjetivo, de la responsabilidad imputada.

Sostiene que la exoneración resulta procedente cuando el incumplimiento de la obligación se genera como consecuencia de un hecho ajeno al sujeto, que tanto puede resultar de un supuesto de caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor o cuando el incumplimiento es consecuencia de un error excusable.

Por último acompaña prueba documental, hace reserva del caso federal y peticiona se revoque la resolución recurrida, con costas.

II. Que a fs. 206/236 contesta la representación fiscal el traslado del recurso y por las razones de hecho y de derecho que expone, peticiona se confirme el acto venido en recurso, con costas. Ofrece como prueba los antecedentes administrativos que acompaña y plantea el caso federal.

A fs. 279 se ordena una medida para mejor proveer, la cual es contestada a fs. 285/345.

III. Que no habiendo prueba a producir en esta instancia, se resuelve elevar las presentes actuaciones a consideración de la Sala A y ponerlas para dictar sentencia.

IV. Que corresponde resolver si se ajusta a derecho la resolución apelada.

Que el tema a decidir se circunscribe a establecer si el ingreso del impuesto a las ganancias corresponde que lo declare e ingrese el fideicomiso considerando que sus fiduciantes-beneficiarios son residentes en el país y en el exterior –como lo sostiene el organismo fiscal– o si, como lo plantea la recurrente para los fiduciantes-beneficiarios domiciliados en el país deben éstos declarar la ganancia del fideicomiso y para los fiduciantes-beneficiarios no residentes, corresponde al fideicomiso declarar e ingresar el tributo.

V. Que en primer término se debe señalar que la Ley 24.441 –vigente a la fecha de los períodos fiscales determinados por el organismo fiscal– disponía en su art. 1º que: “Habrà fideicomiso cuando una persona (fiduciante) transmita la propiedad fiduciaria de bienes determinados a otra (fiduciario), quien se obliga a ejercerla en beneficio de quien se designe en el contrato (beneficiario), y a transmitirlo al cumplimiento de un plazo o condición al fiduciante, al beneficiario o al fideicomisario”.

Que en la actualidad, la figura del fideicomiso ha sido incorporada al nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (aprobado por la Ley 26.994), en sus arts. 1666 y sgtes., no teniendo cambios significativos del concepto del contrato al que hacía referencia la Ley 24.441.

Que la mencionada ley define las partes intervinientes en la celebración del fideicomiso, así como la individualización de los bienes objeto del contrato, el plazo o condición a que se sujeta el dominio fiduciario, el destino de los bienes a su finalización, etc.

Que en cuanto a la figura del fiduciario, la norma establece que podrá ser cualquier persona física o jurídica y es el administrador de los bienes debiendo cumplir las obligaciones impuestas por la ley o la convención con la prudencia y diligencia del buen hombre de negocios (art. 6º). Asimismo tiene la obligación de rendir cuentas a los beneficiarios con una periodicidad no mayor a un año (art. 7º).

Que el fiduciante, el que aporta los bienes al fideicomiso, también puede ser una persona física o jurídica y ser residente en el país o en el exterior. El beneficiario es el que recibe el producido de la administración, siendo que el fiduciante puede coincidir con el beneficiario.

Que la ley sólo regula al fideicomiso financiero por sus características especiales (vide arts. 19 y siguientes).

VI. Que en cuanto a la situación tributaria del fideicomiso, y en el caso del impuesto a las ganancias, la ley los distingue como sujetos del impuesto, dependiendo de que los beneficiarios sean residentes en el país o en el exterior.

Que el art. 49 inc. d)1, dispone que: “Constituyen ganancias de la tercera categoría; ... las derivadas de los fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V ...” respetando esta redacción la del texto anterior vigente al momento de los períodos fiscales motivo del ajuste, excepto que ahora se aclara que se refiere a fideicomisos constituidos en el país cuando antes, en el inciso d), solo refería a fideicomisos.

Que por su parte el art. 69, inc. a), apart. 6 establece que: “Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas. a) al 35% (treinta y cinco por ciento): ... 6. Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V ... A efectos de lo previsto en los apartados 6 ... de este inciso, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios ..., quedan comprendidas en el inciso e), del artículo 16, de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.)”.

Ese citado art. 16 de la Ley 11.683, hoy el art. 6, regula la actuación de determinados sujetos como responsables por deuda ajena y disponía que “Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: ... e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero”.

En cuanto a la atribución de la renta a los fiduciarios beneficiarios, el primer párrafo del art. 50 del reglamento expresaba que “El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales y de las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 49, se considerará, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares”. Mientras que, el cuarto artículo sin número agregado a continuación del 70 del mismo decreto, traía al fiduciante beneficiario a las previsiones del art. 50 de la siguiente manera: “Cuando el fiduciante posea la calidad de beneficiario del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de fiduciarios-beneficiarios comprendidos en el Título V de la ley, el fiduciario le atribuirá, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria. A los efectos previstos en el presente artículo

resultarán de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 50 de la ley, considerándose a los fines de la determinación de la ganancia neta del fiduciante-beneficiario tales resultados como provenientes de la tercera categoría”.

En relación a la base imponible es el artículo sin número agregado a continuación del 70 del mismo plexo reglamentario el que señala que “De acuerdo con lo previsto en los apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 69 de la ley, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión, respectivamente, deberán ingresar en cada año fiscal el impuesto que se devengue sobre: a) las ganancias netas imponibles obtenidas por el ejercicio de la propiedad fiduciaria, respecto de los fideicomisos comprendidos en el apartado 6 indicado, o b) las ganancias netas imponibles obtenidas por el fondo, respecto de los fondos comunes de inversión mencionados en el apartado 7 aludido. A tales fines, se considerará como año fiscal el establecido en el primer párrafo del artículo 18 de la ley. Para la determinación de la ganancia neta imponible, no serán deducibles los importes que, bajo cualquier denominación, corresponda asignar en concepto de distribución de utilidades”.

Que en el caso que los fiduciantes-beneficiarios sean residentes en el exterior se deberá proceder conforme lo disponen los arts. 91 a 93 de la ley, es decir el fideicomiso deberá retener el 35% de los resultados, como pago único y definitivo a aquéllos e ingresar el impuesto correspondiente.

VII. Que sentado ello, corresponde analizar el caso de autos.

Que el 30 de septiembre de 2002 se celebró un fideicomiso de administración (ver contrato de fs. 5/15 del expediente administrativo) que tiene por objeto la adquisición por parte del fiduciario de la propiedad fiduciaria de los derechos personales de los fiduciantes beneficiarios de adquirir el inmueble de la calle Córdoba N° 1101 de la ciudad de Rosario (edificio La Favorita de Rosario) y la entrega a los fiduciantes beneficiarios del importe de los alquileres del referido inmueble neto de los gastos a cargo de la locadora. El fiduciario es la Compañía Asturias S.A., aclarándose que revisten la calidad de beneficiarios las mismas personas que revisten la calidad de fiduciantes y éstos recibirán el dominio del inmueble al extinguirse el fideicomiso.

Que el fiduciario, entre otros deberes y facultades de administración, y en lo que aquí interesa, deberá liquidar y pagar a los fiduciantes beneficiarios en forma mensual, o con la periodicidad de su percepción, el importe de los alquileres, netos de los gastos a cargo de la parte locadora y de la comisión pactada por la administración del fideicomiso, en la proporción que corresponda a cada uno de ellos. De resultar posible y conveniente en términos económicos este pago se materializará mediante depósito o transferencia en cuenta corriente o caja de ahorro abierta a ese fin por cada uno de los fiduciantes beneficiarios (Cap. IV –Cláusula Duodécima–).

VIII. Que conforme al informe final de inspección obrante a fs. 229/237 cuerpo principal II de los antecedentes administrativos, el organismo fiscal inicia fiscalización a la aquí recurrente como consecuencia del análisis llevado a cabo al contribuyente García Hnos. y Cía La Favorita S.A. donde se determina que el inmueble donde gira la tienda por departamentos Falabella (sito en la calle Sarmiento y Peatonal Córdoba de Rosario) es propiedad del Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario.

Que de tal hecho se comienza a analizar el tratamiento dado en el impuesto a las ganancias como sujeto del impuesto a las rentas por el alquiler del inmueble por parte del fideicomiso; se constata que

la composición del mismo informada en el año 2009 en relación a sus fiduciantes-beneficiarios es residentes en el país 35 y residentes en el exterior 4.

Señala la inspección actuante que el fideicomiso presenta las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011 declarando la totalidad de la renta obtenida y deduce de la base imponible, vía ajuste impositivo que disminuye la ganancia contable, el importe de la renta atribuible a beneficiarios del país. Tributando la tasa del 35% sobre las rentas correspondientes a los beneficiarios que resultan residentes en el exterior.

Que a efectos de verificar el tratamiento contable e impositivo dado a la distribución del beneficio neto de los alquileres percibidos con relación a los fiduciantes-beneficiarios del país, se procedió a circularizar una muestra de los mismos, observando que algunos de ellos no respondieron. De aquéllos que respondieron, no existe un criterio uniforme de declaración de la renta, si bien la mayoría la incorpora como renta de tercera categoría, otros la incorporan como renta de primera categoría y uno como renta de segunda categoría.

En este punto el Fisco Nacional por medio de la División de Fiscalización N° 2 de la Dirección Regional Rosario I –informe de fecha 10/03/2015 obrante a fs. 120/123– alega que la mecánica empleada por el Fideicomiso La Favorita para determinar el impuesto de marras causa un perjuicio fiscal, en atención a que los fiduciantes-beneficiarios –acorde al relevamiento mencionado precedentemente- no declararon en su totalidad la renta informada por la aquí apelante, existiendo diferencias significativas entre el impuesto proyectado y el efectivamente ingresado.

Que se requirió a la actora que indique el sustento legal, doctrinario, jurisprudencial, etc. del criterio sostenido en la determinación del impuesto a las ganancias, aquí cuestionado, lo que es cumplimentado a fs. 161/183 de las actuaciones administrativas.

Que concluye la fiscalización que corresponde efectuar el ajuste aplicando, a la totalidad de la renta obtenida por el fideicomiso, la tasa del 35%, basándose de un análisis abarcativo de la ley del impuesto a las ganancias, su decreto reglamentario y los dictámenes emanados del propio organismo.

Que considera que en el caso que se combinen beneficiarios fiduciantes y no fiduciantes o residentes del exterior, no existe normativa específica que contemple estas situaciones mixtas, toda vez que la normativa contempla el tratamiento de la figura del fideicomiso desde una óptica pura, estableciendo como norma la condición de sujeto del impuesto a las ganancias y como excepción la figura del fiduciante-beneficiario sobre el cual recae la obligación del tributo.

IX. Que en lo que aquí importa, se debe esclarecer si cuando la ley se aparta por excepción de la regla general –fideicomisos no financieros donde fiduciante/beneficiario sea un sujeto del país se tributa en cabeza de cada fiduciante/beneficiario– por existir aunque sea un solo fiduciante que sea beneficiario del exterior (sujeto incluido en el Tít. V de la ley) esto provoca que la liquidación total del gravamen recaiga en el sujeto, fideicomiso del país o si, por el contrario, la existencia de un fiduciante que sea beneficiario del exterior no modifica la atribución a los fiduciantes beneficiarios de país y solo provoca que el fideicomiso deba actuar como responsable por deuda ajena del beneficiario del exterior.

Que en principio debo aclarar que, a mi juicio, la redacción de la normativa transcrita supra no resulta del todo apropiada para otorgar seguridad jurídica a la figura en crisis.

La construcción del art. 69, en la parte pertinente, dispone la tasa del 35% para todos los fideicomisos constituidos en el país pero, en aquellos fideicomisos donde el fiduciante sea beneficiario, se registrarán por las normas del artículo 49 y las del cuarto artículo sin número agregado a continuación del 70 del reglamento, esto es como ganancia de tercera categoría y en la forma proporcional que le atribuirá el fiduciario a cada fiduciante beneficiario.

En cambio, en aquellos fideicomisos donde el fiduciante sea un beneficiario del exterior, no se aplicará dicha excepción y estarán sujetos a la tasa general del 35%.

En ninguno de ambos supuestos queda plenamente establecido si la excepción o la excepción de dicha excepción aplican a tratar en forma distinta o general, según se trate de fiduciantes beneficiarios del país o del exterior, sólo a estos sujetos o si, su sola integración a un fideicomiso, arrastra al resto de los fiduciantes no beneficiarios o al resto de fiduciantes beneficiarios del país, respectivamente.

Para simplificar este galimatías que propone una confusa técnica legislativa, digamos que si se trata de un fideicomiso no financiero, del país, integrado por todos fiduciantes beneficiarios del país, sin dudas se cumpliría en forma plena la excepción y todos ellos tributarían en forma personal por las rentas que le atribuiría el fiduciario. Ahora bien, si el fideicomiso estuviera compuesto por fiduciantes beneficiarios del país y uno solo de ellos no detentara ambas cualidades, por ejemplo fuera un fiduciante no beneficiario, no habría previsión explícita en la ley o reglamentación para tratar a éste último de manera distinta, por excepción, atribuyendo a los primeros su proporción de renta mientras que, el fideicomiso, como responsable por deuda ajena, liquidaría la renta del fiduciante no beneficiario y determinaría por éste el gravamen a la tasa del 35% para luego asignarle su participación.

Por otro lado, si dicho el fideicomiso estuviera compuesto por todos fiduciantes beneficiarios y uno solo de ellos lo fuera pero residiera en el exterior, no habría previsión explícita en la ley o reglamentación para tratar a este último de manera distinta, por excepción de la excepción, haciendo tributar a él solo en cabeza del fideicomiso mientras que el resto de la renta se atribuiría en proporción a cada fiduciante beneficiario del país.

En ambas situaciones se llegaría a entender que, al no poder realizar determinaciones del gravamen en forma mixta, la calidad de un solo sujeto haría perder la atribución personal de la renta.

X. Que en el contexto reseñado, se aprecia en primer término que el ente fiscal no sólo trata de avalar su criterio en la interpretación de la ley, sino que también considera que ante el incumplimiento de terceros sobre sus obligaciones fiscales se debe atribuir el total de rentas gravadas al fideicomiso.

En ese razonamiento expuesto, cabe preguntarse qué hubiera sucedido si todos los fiduciantes-beneficiarios declaraban sus rentas de conformidad con lo informado por la encartada, dado que en este supuesto no se vería afectada la renta pública aun cuando el tributo fuera ingresado por un sujeto distinto al considerado en la hipótesis fiscal.

Dicho en otras palabras, lo que aquí se pretendería es, ante una disminución de la recaudación, aplicar un criterio que maximice el ingreso de los tributos a las arcas del Estado, haciendo prevalecer este hecho sobre una razonable y discreta interpretación de la norma, principio que debe guiar siempre el ajuste impositivo formulado en las auditorías fiscales sobre cada contribuyente.

Por otra parte, cabe adelantar que no puede aceptarse una tesis como la sostenida por el organismo recaudador que a las claras no encuentra sus orígenes en las normas relacionadas con el tema debatido en autos –las cuales fueron transcritas anteriormente–.

Que la explicación argumentada por el Fisco para sostener su postura por economía de fiscalización no puede ser aceptada.

XI. Que la actora se agravia en el entendimiento que no resulta razonable el modificar la situación fiscal del conjunto por la residencia de alguno de los miembros fiduciarios beneficiarios.

Que en cierto modo debe acogerse la queja a poco que se analice la economía general del gravamen y se atienda la naturaleza del hecho imponible y su aspecto subjetivo.

Que respecto de la relación jurídica tributaria, enseña Dino Jarach –Finanzas Públicas y Derecho Tributario, pág 379– que los sujetos de la obligación tributaria no son un elemento a priori ni desvinculado del presupuesto de hecho objetivo y que “... cuando la ley define a los sujetos y establece su grado de responsabilidad para el pago del tributo, lo hace exclusivamente en conexión con los hechos objetivos que constituyen el supuesto legal de la obligación”.

Que vale abundar en que esos hechos objetivos son los hechos económicos y que la “conexión” aludida se efectúa en ponderación de la capacidad contributiva de quienes finalmente serán los sujetos pasivos de la obligación en el caso del impuesto a las ganancias.

Que dice el mismo autor –El Hecho Imponible, pág. 168– “Si el principio de capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva”.

Que en este sentido es dable observar que, en el caso bajo análisis, mientras que el hecho imponible permanece incólume, el sujeto pasivo de la obligación mutaría en función de la residencia de cualquiera de los componentes del fideicomiso y al cambiar el sujeto se modificaría la valoración de la capacidad contributiva, ya que se efectuaría sobre diferentes sujetos y esto podría suceder en forma alternada en el tiempo, según alguno de los componentes del fideicomiso decida alterar su lugar de residencia hacia el exterior o regresando al país.

Que debe observarse que la medición de la capacidad contributiva no es igual para el sujeto beneficiario que para el fideicomiso. En efecto, cuando se trata de personas humanas el tributo alcanzará en forma global el conjunto de beneficios del individuo con una alícuota progresiva en función de sus ingresos, considerando sus características personales; mientras que si nos encontramos ante sujetos empresa, previstos en el art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, el gravamen comprenderá cualquier tipo de renta que generen aplicando sobre ellas una tasa proporcional.

XII. Que en este orden de ideas, el accionar de la actora no es susceptible de reproche, toda vez que el mismo consistió simplemente en aplicar las disposiciones vigentes respetando el sentido de la misma. Sobre el particular, vale aclarar que si bien es cierto que no existe una norma que explícitamente contemple una situación mixta como la presente, ello no puede significar de ninguna manera apartarse de la letra de la ley, correspondiendo aplicar, aunque sea de forma separada, los mecanismos allí previstos para cada supuesto.

Bajo esta inteligencia, resulta acertada la posición de la actora que ante ausencia de preceptos que se adapten a su negocio imputó las ganancias del período a cada sujeto siguiendo las pautas contenidas en la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Nuestro máximo Tribunal dijo en la causa Logitex S.A. –sentencia de fecha 08/06/93– que: “... [l]a primera fuente exégesis de la ley es su letra ... cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contemplados en aquélla”.

Siendo ello así, es el propio Fisco Nacional quien se aleja de la literalidad de la ley al insistir con un planteo que subsiste sólo en su perspectiva, introduciendo una nueva metodología de liquidación del impuesto que –como ya se dijo– no se encuentra prevista en la ley ni tampoco puede ser inferido como lo hizo el Juez Administrativo en la determinación de oficio.

En esta línea de pensamiento, es preciso destacar que del cuerpo normativo bajo estudio no surge que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciantes-beneficiarios residentes y no residentes sea excluyente; es decir que al aplicarse un método, éste no pueda ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta, prevaleciendo así un criterio uniforme independientemente de las condiciones específicas de cada beneficiario que resulta abiertamente contrario a las disposiciones de la propia ley.

Que merece un comentario aparte la manera en que el organismo arriba a la conclusión que expone en el acto apelado, acudiendo para ello a normas del derecho privado.

En materia tributaria es aceptado el uso de figuras del derecho privado pero tal derivación halla su limitación en la propia ley de rito que en su art. 1º establece: “... Sólo cuando no sea posible fijar 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”. Dicha condición no se verifica en el presente caso al ser la ley clara cuando enuncia cada supuesto y su solución, no siendo óbice para tal conclusión la ausencia de una regla que contenga las particularidades del caso – como se explicó ut supra–.

En consonancia con la Ley de Procedimientos Fiscal, la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresó que: “... [e]n materia de interpretación de las leyes tributarias (sustanciales y materiales) ... que su exégesis debe efectuarse a través de una razonable y discreta interpretación de los preceptos propios del régimen impositivo y de las razones que los informan con miras a determinar la voluntad legislativa; debiendo recurrirse a los principios del derecho común, con carácter supletorio posterior, cuando aquellas fuentes no resulten decisivas”. (Fallos 258:149).

Que sin perjuicio de lo expuesto precedentemente, es preciso mencionar que el agravio opuesto por la actora relacionado con la disímil opinión, que a su juicio, presenta el organismo recaudador al adoptar en la presente causa un criterio distinto al establecido en sus manuales de capacitación –los cuales fueron presentados como pruebas por la apelante–, no puede ser aceptado en atención al resultado obtenido de la medida para mejor proveer ordenada a fs. 279, en la que el ente fiscal manifestó: “... que durante los años 2009, 2010 y 2011 esta División Capacitación no ha dictado cursos sobre el tratamiento tributario del Fideicomiso No Financiero, por tal motivo no se han elaborado materiales en esos años. Respecto del año 2016, sí se han dictado 4 cursos sobre el tema por lo que se adjunta el material correspondiente”.

Por ello y habiéndose observado que la documentación adjuntada a fs. 285/346 difiere sustancialmente con el supuesto material de capacitación acompañado por la encartada (vide fs. 133/135 y 188/200), se concluye que el planteo descripto no puede ser considerado de manera alguna a los efectos de resolver el tema traído a debate ante este Tribunal.

Que en virtud de las circunstancias apuntadas, no siendo el ajuste perseguido una derivación lógica y literal de la Ley de Impuesto a las Ganancias y que alteraría de manera inapropiada e inaceptable los elementos constituyentes del hecho imponible y de la obligación tributaria como así también la oportuna y certera medición de la capacidad contributiva de los sujetos, es que voto por revocar la resolución apelada.

En cuanto a las costas, las mismas se imponen en el orden causado en virtud de las particulares características suscitadas en el pleito y la complejidad de la materia discutida en autos.

Al respecto cabe recordar que si bien en el art. 184 de la Ley 11.683 se establece como principio general el criterio objetivo de la derrota, inmediatamente después, faculta a la Sala respectiva a “eximir total o parcialmente de responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad”.

Es que aunque una de las partes haya sido totalmente vencida en el pleito, el precepto citado confía al arbitrio de los Vocales de este Tribunal a eximir –total o parcialmente– a aquélla del pago de las costas, potestad que corresponde ejercer cuando resulta esa parte haber actuado sobre la base de una razonable convicción acerca del derecho que defendió, tal cual como sucede en autos.

La Dra. Guzmán dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Marchevsky.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Revocar la resolución apelada, con costas por su orden.

Se deja constancia que el presente pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares por encontrarse vacante la Vocalía de la 1ra. Nominación (art. 184 de la Ley 11.683).

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

Fdo.: Laura Amalia Guzmán y Rubén Alberto Marchevsky (vocales).