

Buscar Texto:

CONTENIDO RELACIONADO
[VOCES](#)

COMENTARIOS JURISPRUDENCIALES

Serra, Marcelo G.
Publicado en: Práctica Profesional 2011-148 , 70

Cita: TR LALEY AR/DOC/2537/2011

IMPIUESTO A LAS GANANCIAS
EMPLEADO LEGISLATURA. RECONOCIMIENTO DE GASTOS - REVOCATORIA
Fallo analizado: Garrido Juan Eduardo - T.F.N. - Sala "A" - 24/02/2011

La no gravabilidad en el impuesto a las ganancias de las rentas percibidas en concepto de "reconocimientos de gastos", dispuesta por el artículo 1º de la ley 24.686, es de aplicación al Poder Legislativo Nacional y Provincial.

Mencionamos que al Sr. Garrido se le inició un procedimiento de determinación de oficio por considerar el Fisco como renta gravada al concepto "reconocimiento de gastos" que le fuera abonado por su relación de empleo en la Honorable Legislatura de la Provincia de Tucumán.

En su descargo, explicó que se desempeñó en el cargo de Prosecretario Administrativo en la Honorable Legislatura Tucumana, en relación de dependencia y sin ninguna otra actividad gravada por el impuesto a las ganancias, siendo su sueldo en el Poder Legislativo el único ingreso para su subsistencia y la de su grupo familiar.

Alegó que los fondos percibidos en concepto de "reconocimiento de gastos" tenían la finalidad de atender las erogaciones que el cumplimiento de las funciones de Prosecretario Administrativo le demandaban.

Se agravió de que el ente recaudador pretenda ilegalmente gravar con el impuesto a las ganancias al ingreso referente al concepto "reconocimiento de gastos", desconociendo así la aplicabilidad de la ley 24.686. Ello por entender el organismo que la exención que ésta consagra solamente resulta aplicable al Poder Legislativo Nacional, y no a la Legislatura Provincial.

Continuó argumentando que, cuando la ley 24.686 se refiere al "Poder Legislativo", también alude a los poderes legislativos locales, en tanto que sus integrantes tienen exactamente la misma naturaleza desde los puntos de vista político, jurídico y tributario. Asimismo, advierte que dicha ley no dice en su texto "Congreso de la Nación", sino "Poder Legislativo".

Evidenció que la parte final del artículo 1º de la ley 24.686 deja librado a los Presidentes de ambas Cámaras "resolver acerca de su naturaleza", obrando en las actuaciones administrativas la respuesta del Presidente de la Honorable Legislatura de Tucumán al requerimiento formulado por el Director Regional de la AFIP, para que se expida sobre la naturaleza del concepto "reconocimiento de gastos", expediéndose en el sentido de que dichos conceptos no constituyen ingresos gravados, alcanzándoles la ley 24.686 en razón de ser simples reposiciones de gastos y no ingresos retributivos.

El Tribunal revocó el ajuste fiscal.

En primer lugar, se refirió a la normativa aplicable en la materia, resumiendo la parte pertinente de la siguiente manera:

- El actual artículo 99 de la ley del tributo —con vigencia a partir del período fiscal 1995— dispuso que se derogan "...todas las disposiciones contenidas en leyes nacionales —generales, especiales o estatutarias, excepto las de la ley del impuesto a las ganancias—, decretos o cualquier otra norma de inferior jerarquía, mediante las cuales se establezca la exención total o parcial o la deducción, de la materia imponible del impuesto a las ganancias, del importe percibido por los contribuyentes comprendidos en los incisos a), b) y c) del artículo 79, en concepto de gastos de representación, viáticos, movilidad, bonificación especial, protocolo, riesgo profesional, coeficiente técnico, dedicación especial o funcional, responsabilidad jerárquica o funcional, desarraigo y cualquier otra compensación de similar naturaleza, cualquiera fuere la denominación asignada".
- El artículo 165 del decreto reglamentario de la ley del impuesto preceptúa que "Los importes retributivos a que se refiere el artículo 99 de la ley, cualquiera sea su denominación o naturaleza, que se abonen a todos aquellos que cumplan una función pública o que tengan una relación de empleo público, sin distinción de rango, con organismos pertenecientes a los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial Nacionales, Provinciales o

Cada caso acerca de su naturaleza, de lo que surge que la aplicación del impuesto dispuesto por el artículo 33 de la ley del impuesto a las ganancias, está condicionado a la decisión de los Presidentes de cada Cámara que constituyen el Poder Legislativo.

Buscar Texto:

Buscar



En efecto, explicaron que es una cuestión innegable que la regulación positiva del caso planteado en autos presenta una situación que debe dilucidarse acudiendo a los medios que el propio orden jurídico facilita. En otros términos, el silencio de la normativa debe ser completado a fin de evitar su contradicción con los propósitos de la ley, para que dicha carencia sea resuelta bajo el prisma de los principios que dimanan de la ley del gravamen. No debe olvidarse qué, en definitiva, la cuestión a dilucidar forma parte de un aspecto vinculado con el consecuente endonormativo de la obligación tributaria y hace a la determinación de su dimensión cuantitativa.

En este sentido, recordaron la conocida pauta interpretativa de nuestro Más Alto Tribunal basada en el entendimiento de que no resulta admisible suponer la inconsecuencia o falta de previsión del legislador; por consiguiente, corresponde definir la cuestión procediendo a interpretar la ley de modo que el propósito de la misma se cumpla de acuerdo con reglas de una razonable y discreta hermenéutica.

Con esa convicción, los juzgadores expresaron que resulta propio entender que al no especificarse si la ley alude solamente al Poder Legislativo Nacional, la inteligencia más razonable es considerar que si el legislador hubiese querido referirse al Poder Legislativo Nacional únicamente, lo hubiese hecho de esa forma.

Por último, mencionamos que la Presidencia de la Legislatura de la Provincia de Tucumán, dispuso acerca del "reconocimiento de gastos", que los mismos no constituyen ingresos sujetos a retención alguna "...por la naturaleza de los mismos y por así entender la presidencia de esta H. Legislatura lo dispuesto por la ley N° 24.686".

DONACIONES RECIBIDAS DE PARTE DE SUS PADRES. FALTA DE ACREDITACIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL DONANTE. INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO. CONFIRMACIÓN

Fallo analizado: Jiménez Celso - T.F.N. - Sala "C" - 21/02/2011

Si bien la donación de cosas muebles puede ser hecha sin un acto escrito, por la sola entrega de la cosa, en el ámbito tributario debe acreditarse dicha operación con todos los medios a disposición a fin de probar fundamentalmente la existencia de la operación que se alega.

El Sr. Jiménez interpuso recurso de apelación contra la resolución de la AFIP, por la que se le determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2000 y 2001, con más intereses. Asimismo, se le aplicó una sanción por defraudación graduada en tres veces el monto del tributo presuntamente evadido con sustento en los artículos 46 y 47, inciso a) de la ley 11.683.

Mencionamos que el ajuste fiscal se sustentó en la falta de documentación que respaldara que la esposa del contribuyente recibió de sus padres las sumas de \$ 210.000 en el año 2000 y de \$ 88.000 en el año 2001, ya que el Sr. Jiménez consideró dichos importes en sus declaraciones juradas como "justificación patrimonial", es decir, como ingresos exentos en concepto de "bienes recibidos por herencia, legado o donación". El Fisco consideró a esos importes como incrementos patrimoniales no justificados en los términos del artículo 18, inciso f), de la ley 11.683.

En su descargo, el Sr. Jiménez destacó que el acto de donación no se encuentra sujeto a formalidad alguna y que puede probarse por cualquier medio, incluso testigos, tal como surge expresamente de las disposiciones del Código Civil.

Indicó que la distinta denominación que se le otorgue no cambia la solución que corresponde darle al asunto, en cuanto a la justificación patrimonial impugnada, y aclara que —más allá de la naturaleza jurídica— la entrega del dinero (ya sea como donación o como préstamo), no requiere formalidad alguna, de modo tal que la ausencia de documento no puede reputarse como inexistencia del acto jurídico.

Manifestó que el documento podrá contribuir a la prueba de la donación o el mutuo, pero su ausencia no contribuye a su inexistencia la que en cualquiera de los dos casos, tratándose de dinero, se perfecciona con la entrega, por lo que al no tener impuesta forma alguna solemne, pueden acreditarse incluso por testigos.

Puntualizó que en sede administrativa ofreció como prueba el testimonio del padre de su esposa, y que dicha probanza fue rechazada.

Por último, expresó que el hecho de que el Fisco haya acreditado la falta de documentación de la donación de dinero, no significa que haya probado como hecho cierto la inexistencia de ese acto jurídico que el propio Código Civil prescribe que puede ser hecho sin un acto escrito, por la sola entrega de la cosa o del título al donatario.

El Tribunal confirmó el ajuste fiscal.

En primer lugar recordó que se ha sostenido reiteradamente que cuando las declaraciones de los contribuyentes no se encuentran respaldadas por pruebas categoricas, las estimaciones de oficio o liquidación de impuestos practicadas por el ente fiscal, gozan, en principio, de legitimidad e incumbe a quien las impugna, la demostración intergversible de los hechos, razón por la cual en estos casos rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios.

El Tribunal explicó que según las disposiciones del Código Civil —y especialmente del artículo 1815— se desprende que la donación de cosas muebles puede ser hecha sin un acto escrito, por la sola entrega de lo cosa, sin embargo en el ámbito tributario debe acreditarse dicha

Buscar Texto:

Buscar



Más allá de que la única prueba efectivamente producida en la causa sea la declaración testimonial de la esposa del contribuyente, a su juicio la misma resulta insuficiente como único elemento probatorio, esto es, sin la declaración del dador de la donación o —en su defecto— la prueba intergversible de la existencia de la capacidad económica del mismo, o cualquier otra probanza por la que pueda acreditarse la realidad de la operación alegada.

Por último, expresó que las donaciones deben encontrarse apoyadas en comprobaciones fehacientes y terminantes respecto de su verificación en su oportunidad atento a que en el ámbito tributario se trata de una franquicia que —como toda deducción— debe ser concedida cuando se encuentre irrefutablemente probada su verificación, lo que no ha ocurrido en la presente causa.

Con relación a la multa por defraudación, el Tribunal explicó que la aplicación de lo dispuesto por el artículo 18 de la ley N° 11.683, no habilita para calificar como fraudulenta la conducta del contribuyente, de conformidad con la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas "Mazza Generoso" (Fallos 312:447 sent. del 6/4/89) y "Montenegro Hnos. SA" (Fallos 323:2172, sent. del 24/8/00) relativas a la improcedencia de extender al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, sin el necesario sustento de otros elementos —a los fines de la sanción— que permitan acreditar la existencia de una actitud dolosa.

Sin perjuicio de lo expresado, explicó que ello no impide calificar los hechos probados y reconocidos como omisión culposa, y en consecuencia encuadrar la conducta en los términos del artículo 45, que sanciona la presentación inexacta de declaración jurada.

En las condiciones mencionadas, recalificó la conducta de la apelante, encuadrándola en el artículo 45 de la ley 11.683 y graduó la sanción en el 50% del impuesto omitido.

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

SUCESIÓN INDIVISA. DERECHOS HEREDITARIOS. HEREDEROS. PERIODO COMPRENDIDO ENTRE LA DECLARATORIA DE HEREDEROS Y LA PARTICIÓN DE BIENES. CALIDAD DE SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO. CONFIRMACIÓN

Fallo analizado: Manubens Ramón Heraldo - T.F.N. - Sala "C" - 24/02/2011

En el período comprendido entre la declaratoria de herederos y la partición de bienes, los sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales serán tales herederos, quienes tributarán por tal concepto en la medida de la respectiva cuota parte que les corresponda conforme a sus derechos hereditarios.

El Sr. Manubens interpuso recurso de apelación contra la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la cual le determinó de oficio, la obligación por el impuesto a los bienes personales, períodos fiscales de 1997, 1998, 1999 y 2000 ambos inclusive, con más intereses resarcitorios, aplicándose asimismo una multa, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 45 de la ley 11.683 equivalente al 80% del tributo presuntamente omitido.

Mencionamos que la cuestión en discusión se originó en que el Fisco entendió que las obligaciones por el impuesto a los bienes personales con respecto a los derechos hereditarios relativos a la sucesión de Juan Feliciano Manubens Cálvet le corresponden desde la declaratoria de herederos de fecha 04/06/1996.

El apelante alegó la no configuración del hecho imponible. A tales fines realizó un análisis de la normativa relativa al impuesto a los bienes personales, concluyendo que, si bien no se define el hecho imponible en forma explícita, surgiría que el mismo es la posesión de bienes con intención de someterlos al ejercicio de un derecho de propiedad, incorporándose también la posesión en concepto de usufructo a título gratuito y de nuda propiedad a título oneroso, al 31 de diciembre de cada año. En este sentido indicó que, habiéndose dispuesto por el juez del proceso sucesorio la indisponibilidad de los bienes que compusieran el acervo hereditario y no teniendo ni la propiedad ni el usufructo en relación con dichos bienes, no se habría verificado el hecho imponible.

Desde su punto de vista, expresó que hasta la declaratoria de herederos la sucesión sería contribuyente por deuda propia mientras que con posterioridad a la misma —y dado que en el presente caso se habría decretado la indisponibilidad de los bienes que compusieran el acervo hereditario hasta que se dilucide quiénes son los herederos— la sucesión sería contribuyente por deuda ajena.

Por otro parte, alegó la inexistencia de capacidad contributiva atento a no habersele adjudicado derecho de propiedad o usufructo alguno sobre los bienes que compusieran el acervo hereditario —en virtud de la indisponibilidad que se hubiera decretado en el juicio sucesorio—; explicando entonces que, dada la falta de certeza de que se convalide su condición de heredero legítimo, tan sólo habría poseído un derecho en expectativa.

Por unanimidad (voto del vocal preopinante —Dr. Urresti— con la adhesión de los Dres. Vicchi y Adorno) el Tribunal confirmó el ajuste fiscal.

04/06/1996— recae en la sucesión en calidad de "contribuyente por deuda ajena".

En lo que concierne al régimen de dichos gravámenes, consideró pertinente efectuar en forma previa un análisis de la normativa aplicable.

Buscar Texto: Buscar



Alberto", de fecha 01/12/2006.

En este sentido, el artículo 16 de la mencionada ley dispone: "*Establécese (...) un impuesto que se aplicará en todo el territorio de la Nación y que recaerá sobre los bienes existentes al 31 de diciembre de cada año, situados en el país y en el exterior.* Asimismo, el artículo 17, en lo que atañe al presente asunto, aclara que: "*son sujetos pasivos del impuesto: a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior. (...)"*" Finalmente en el artículo 19 se enuncian los diversos bienes que puedan ser considerados bienes situados en el país.

Expresó que, de lo antedicho, puede concluirse que el hecho generador de la obligación radica en la propiedad, o en la posesión a título de dueño, de allí que puede decirse que el hecho imponible reposa en la disponibilidad económica del bien (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "C"; "Mauro, Eugenio Alberto", 01/12/2006).

Continuó explicando que, sentado ello —y en tanto la apelante, pese a su carácter de heredero declarado judicialmente, alega no tener derecho alguno de propiedad ó usufructo sobre los bienes que componen el acervo hereditario—, entendió que resulta imprescindible realizar una breve reseña de la normativa pertinente en materia sucesoria, a los fines de dilucidar dicha cuestión. A tal efecto explicó que:

* El heredero, en cuanto llamado por ley para recibir la sucesión, es aquél a quien se le transmiten los derechos activos y pasivos que componen la herencia de la persona muerta (artículo 3279 del Código Civil). Debe aclararse que dicha transmisión no sólo opera al momento mismo de la muerte del causante, sino que también implica un verdadero derecho de propiedad sobre los bienes que componen la herencia, en tanto el heredero es propietario de la misma desde la muerte del causante (artículo 3420 del Código Civil).

* La llamada posesión hereditaria adquirida judicialmente por medio de la declaratoria de herederos no altera lo antedicho. Explicó que, en tal sentido, el artículo 3415 del Código Civil establece que, mediando la misma, se juzga que los herederos han sucedido inmediatamente al difunto, sin ningún intervalo de tiempo y con efecto retroactivo al día de la muerte del autor de la sucesión. Limitándose entonces la declaratoria de herederos a los efectos del ejercicio válido de actos de disposición (artículo 3430 del Código Civil) o de acciones judiciales (artículo 3414 del Código Civil). Quedando fuera de duda entonces que el heredero, una vez que adquiera la posesión hereditaria por medio de la declaratoria de herederos, continua —en todos sus alcances— la persona del difunto, y es propietario, acreedor o deudor de todo lo que el difunto era propietario, acreedor o deudor (artículo 3417 del Código Civil).

* Por último, remarcó que la partición receptada en materia de derecho sucesorio por nuestro ordenamiento tiene carácter meramente declarativo, el cual se encuentra consagrado en el artículo 3503 al disponer que: "*se juzga que cada heredero ha sucedido solo e inmediatamente en los objetos hereditarios que le han correspondido en la partición, y que no ha tenido nunca ningún derecho en los que han correspondido a sus herederos; como también que el derecho a los bienes que le han correspondido por la partición, lo tiene exclusiva e inmediatamente del difunto y no de sus coherederos.*"

El Dr. Urresti explicó que, como conclusión de lo expuesto, puede afirmarse cabalmente que el derecho de propiedad del heredero sobre los bienes que conforman el acervo hereditario tiene su origen desde la misma muerte del causante; ello, sin perjuicio que la posterior partición materialice dicho derecho de propiedad en bienes determinados, derecho que previo a ello se manifestara tan sólo de una manera indivisible (artículo 3416 del Código Civil), mediante cuotas sobre la comunidad de bienes.

Concluyó expresando que, desde su punto de vista, surge con claridad que la apelante ostentaba sobre los bienes que compusieran el acervo hereditario un verdadero derecho de propiedad pasible de ser encuadrado dentro del hecho imponible del impuesto sobre los bienes personales.

Respecto de la segunda de las cuestiones planteadas por el Sr. Manubens, esto es, si él —en su calidad de heredero— revestía carácter de sujeto pasivo respecto de tal impuesto o, por el contrario, lo revestía la sucesión. Ello, pese a tratarse de obligaciones por períodos posteriores a la declaratoria de herederos de fecha 04/06/1996.

Al respecto, recordó que la normativa fiscal en el inciso d) del artículo 5º de la ley 11.683 reconoce a las sucesiones indivisas como sujeto pasible de tributación —a título de responsable por deuda propia—, cuando así sea dispuesto por la ley del respectivo gravamen. Bajo este criterio la ley del impuesto sobre los bienes personales, en su artículo 17, dispuso que a las sucesiones la calidad de sujeto pasivo del impuesto por aquellos bienes que posean al 31 de diciembre de cada año, **en tanto dicha fecha quede comprendida en el lapso transcurrido entre el fallecimiento del causante y la declaratoria de herederos.**

Sin embargo, explicó que encontrándose dicha atribución limitada temporalmente hasta el momento de la declaratoria de herederos y comprendiendo ello las condiciones en que fuera prevista la misma por la ley del gravamen, y en los términos del citado inciso d) del artículo 5º, la interpretación efectuada por la apelante, en cuanto entiende que la atribución del carácter de sujeto pasivo prosigue luego de dicho momento, no puede compartirse en cuánto excede lo dispuesto expresamente por la mentada normativa.

Recordó que, tal como lo expresara la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "Umfund S.A.", de fecha 07/03/2000, "*la asignación a determinados sujetos del carácter de contribuyentes o responsables constituye un elemento sustancial de los tributos, que, en cuanto tal, sólo puede ser establecido por una ley del Congreso, a que sea un reiterada y pacífica jurisprudencia del tribunal ninguna carga tributaria puede ser*

A tenor de ello concluyó explicando que en aquel período comprendido entre la declaratoria de herederos y la partición, los sujetos pasivos del impuesto sobre los bienes personales serán fáles herederos, quienes tributarán por tal concepto —en virtud del derecho de propiedad que ostentan

Buscar Texto:

Buscar



En lo que se refiere a la sanción, confirmó tanto su aplicación objetiva como la graduación de la misma. Expuso que atento a confirmarse la determinación tributaria, la materialidad de la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11.683 ha quedado acreditada. Respecto a la graduación mencionó que la interpretación de las normas efectuada por la apelante, que motivaron la conducta omítica del impuesto, no se debió a un "error excusable", sino a una actitud que, en todo caso, podría ser calificable como la renuencia al pago del mismo.

IMUESTO AL VALOR AGREGADO

SERVICIOS PRESTADOS POR MUNICIPIOS Y RETRIBUIDOS MEDIANTE TASAS. REVOCATORIA

Fallo analizado: Ente municipal de vialidad y servicios urbanos - T.F.N. - Sala "D" - 09/02/2011

No se encuentran alcanzados en el impuesto la prestación de servicios ni la venta de cosas muebles por parte de las municipalidades, en tanto dichos entes no están incluidos en la ley N° 22.016, por un lado y que no existió fin de lucro alguno.

El Ente Municipal de Vialidad y Servicios Urbanos de Mar del Plata, interpuso recurso de apelación contra la resolución de la AFIP, por medio de la cual se le determinó de oficio el impuesto al valor agregado con más intereses resarcitorios.

Mencionamos que el Fisco le determinó el IVA por los trabajos realizados al Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata por "venta de tierra" y a Cabrales S.A. por prestación de servicios (nivelación de suelo).

Sobre el primer caso, sostuvo que la Municipalidad se encuentra excluida del impuesto por estar dicha actividad dentro de los fines propios del ente, establecidos en el art. 14 de la Ordenanza 14.441 y artículo 226 de la Ley Orgánica de las Municipalidades, sin que pueda equiparse a una actividad de tipo empresarial alcanzada por la ley del tributo, precisando que para ser calificada de tal forma debe contar mínimamente con dos elementos: finalidad de lucro y habitualidad lo que no ocurrió en el caso.

Respecto de los trabajos realizados a Cabrales S.A. manifestó que lo percibido por la tierra y la nivelación del terreno fue al solo efecto de solventar los costos materiales, maquinarias y recursos humanos que insumieron los traslados sin que la comuna haya lucrado con tal actividad precisando que la misma se desarrolló dentro del Predio del Parque Industrial lo que denota un marco particular especial y atípico, detallando la normativa que regula el régimen específico del parque industrial en el cual existe un consorcio y un reglamento que tienen por finalidad la promoción de la industria en la ciudad de Mar del Plata.

Aseveró que en ambos casos se trata de un supuesto de tasa municipal que solventó un servicio público divisible prestado en forma particular al contribuyente y que requiere de su efectiva prestación para liquidarse, negando que corresponda calificarlas como hecho imponible del impuesto en cuestión, entendiendo por ello que la municipalidad no omitió el pago del tributo sino que está exenta por aplicación del inciso h), apartado 1), del artículo 7º de la ley del IVA.

Destacó que la interpretación que realiza la AFIP es errónea al aplicar el artículo 3º, inciso a), de la ley del gravamen, puesto que en uno de los casos no se realizó trabajo alguno sobre propiedad ajena y en el otro el supuesto trabajo se hizo en un terreno sujeto a un régimen especial donde la propiedad del inmueble sigue en cabeza del municipio.

Adicionalmente, planteó la teoría de la **inmunidad fiscal** del **Estado**, de las entidades públicas y las dependencias con o sin personería jurídica propia y analizó el criterio esbozado por autorizada doctrina.

Por su parte, el Fisco sustentó su criterio en que las exenciones del IVA son de índole objetiva sin depender del sujeto que las realice, entendiendo que las operaciones observadas se encuentran gravadas por el tributo.

Puso especial énfasis en que el punto 1º) del inciso h) del artículo 7º de la ley del impuesto excluye a las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1º de la ley N° 22.016, remarcando que en él se hace mención expresa a "todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso" y en consecuencia consideró que la obra efectuada a Cabrales S.A. constituye una obra sobre inmueble ajeno a título oneroso y los ingresos referidos a los bienes entregados al Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata están alcanzados por los arts. 1º y 2º inc. a) de la ley del gravamen.

El Tribunal (voto del vocal preopinante —Dr. Brosky—, con la adhesión de la Dra. Sirito) rechazó el ajuste fiscal.

El Dr. Brosky comenzó recordando que ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la prestación de servicios realizados por los municipios y retribuidos mediante tasas, al resolver el 20/2/98 la causa "Municipalidad de San Fernando del Valle de Catamarca", en fallo confirmado por la Alzada, sosteniendo la existencia de agravio constitucional en el intento de aplicar IVA a los recursos presupuestarios constituidos por las tasas de servicios (cfr. doctrina de la C.N.A.C.A.F., Sala I, "Municipalidad de Paraná" del 17/5/91, Sala III, "Municipalidad de Santa Fe" del 27/8/90 y Sala IV, "Municipalidad de Colón" del 8/2/90).

Explicó que por ley N° 22.016 se dispuso la caducidad de franquicias y/o ventajas impositivas para los organismos nacionales, provinciales y municipales que vendan bienes o presten servicios a terceros a título oneroso, a través de la realización de actividades de tipo empresarial. El

Buscar Texto: Buscar



Resaltó que ello está dicho con claridad en el mensaje de elevación del proyecto, donde se expresa que el mismo "quiere impedir que las empresas o entes del Estado Nacional puedan exhibir un cuadro más favorable que el que realmente corresponde, lo que puede inducir a error en apreciaciones sobre rentabilidad y eficacia y conducir finalmente a decisiones equivocadas. El caso es especialmente grave cuando se trata de empresas que compiten con otras del sector privado, sin ser estrictamente "establecimientos de utilidad pública".

Consecuente con ese párrafo extractado de la exposición de motivos es que la ley N° 22.016 tiene como destinatarios a las sociedades de economía mixta del d.t.o. ley N° 14.349/46, a las Empresas del Estado regidas por la ley N° 13.653 o por leyes especiales, a las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o a las sociedades anónimas con simple participación estatal regidas por la ley N° 19.550, a las Sociedades del Estado regidas por la ley N° 20.705, a las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales —todas ellas inclusive aunque prestaren servicios públicos—, a los bancos y demás entidades financieras nacionales regidos por la ley N° 21.526 y/o las leyes de su creación según corresponda, y por fin, todo organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso.

Ratificando el encasillamiento a que se refiere el artículo 1° de la ley, su reglamentación también se ocupó de limitar el alcance a las empresas y entidades pertenecientes total o parcialmente al Estado Nacional, provincial o municipal (decreto 261/80, art. 1°). Pero ha sido el decreto 145/81 el que fijó los parámetros y límites que sirven para interpretar los alcances de la ley, al disponer que no están comprendidos en la caducidad los entes u organismos estatales cuando resulte que no poseen diferenciación patrimonial con el Estado, excepto que su objeto principal sea la realización de actividades de tipo empresarial tanto comercial como industrial (excluyó a los "servicios") y aquellos que cumplan como objeto principal funciones de policía, regulación de la actividad económica o financiera, educación, asistencia social salud pública y/o investigación. También dispuso en su artículo 2º que la exclusión estaría condicionada a que tales entidades no persigan fines de lucro con la totalidad o parte de sus actividades y siempre y cuando no se encontraren expresamente incluidas en la enumeración taxativa de la primera parte del art. 1º de la ley N° 22.016.

Luego de mencionar la normas legales aplicables al caso, el vocal preopinante expuso que a fin de dirimir la cuestión de autos corresponde analizar las probanzas agregadas y producidas a fin de establecer si las obras aquí cuestionadas se encuentran dentro de las prestaciones y funciones de las que se encuentra imbuido el ente municipal o si por el contrario se trata de una actividad con características netamente empresariales.

Ahora bien, del análisis fáctico de cada caso, expuso que:

- En el caso de los trabajos efectuados a Cabrales S.A., mencionó que en la Ordenanza N° 3404 se dispone la creación del Parque Industrial de Mar del Plata "que tendrá su asiento en los terrenos municipales" y cuya finalidad primordial será la radicación de establecimientos industriales que contribuyan al desarrollo económico social y al bienestar de la población, conforme con las disposiciones y políticas que sustenten en la materia los gobiernos nacional y provincial; se establece un régimen de propiedad y se establece que la gestión y administración se efectuará por intermedio de la Oficina de Administración del Parque Industrial de Mar del Plata con dependencia directa del señor Intendente Municipal.

- Teniendo en cuenta que no ha sido cuestionado por el organismo fiscal que las dichas obras han sido efectuadas en el mencionado Parque Industrial de Mar del Plata y que se encuentran en terrenos Municipales y cuya administración y gestión están a cargo del Intendente Municipal, explicó que el encuadre que hace el Fisco aplicando el art. 3º inc. a) de la ley del tributo es incorrecto toda vez que no puede sostenerse válidamente que se trata de un "inmueble ajeno" a lo que se debe sumar que de acuerdo con las previsiones contenidas en la Ordenanza N° 14.441 por la que se crea el Ente Municipal de Vialidad y Servicios Urbanos, al enumerar los recursos del mismo en su artículo 14 se remite al art. 226 de la ley orgánica de las municipalidades donde no se advierte que la prestación efectuada se encuentre fuera del fin institucional.

- Los peritos explicaron que la obra se refiere a nivelación de suelo realizada sobre un terreno ubicado en el denominado Parque industrial en donde posee una de sus fábricas la mencionada empresa, detallando las obras realizadas, la superficie sobre la que se llevó a cabo, las cantidades de materiales utilizados, los costos unitarios y totales, indicando que: determinados, analizados los costos totales y unitarios de cada sub-obra y de la obra en su conjunto, el costo presentado por el Ente Municipal de Vialidad y Servicios Urbanos se corresponde razonablemente con los valores de costo a la fecha de realización de la obra. **Que frente a ello mal puede afirmar el Fisco que respecto de la operación relacionada con Cabrales S.A. existió fin de lucro alguno por parte del ente municipal y menos aún calificarla como una actividad empresarial.**

En relación con el segundo de los temas en discusión —la venta de tierra concertada con el Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata— expresó que:

* Al contestar el requerimiento cursado, el Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata expuso que el 10/5/2000 la Dirección Municipal de Vialidad entregó en el predio del Club del Sindicato de Empleados de Comercio de Mar del Plata, "tierra de limpieza para su posterior parquización detallando la cantidad de tierra recibida, el precio pactado por tonelada, fecha y forma en que fue abonado y que la adquisición de la tierra se realizó a esa Dirección "por ser el precio más económico que otros de plaza".

* En el informe pericial, si bien aclaran los expertos que el recurrente no lleva una contabilidad que permita determinar fehacientemente el costo de la obra, han efectuado estimaciones sobre la base de la documentación e informes que han tenido a su disposición, realizando un detalle de las cantidades y valores de los materiales y mano de obra. Así determinado, calculado y analizado el costo unitario por tonelada de tierra transportada, ambos profesionales indicaron que el costo presentado por el Ente Municipal de Vialidad y Servicios Urbanos se corresponde

SERVICIOS CONEXOS AL TRANSPORTE INTERNACIONAL. PROCEDENCIA DE LA EXENCIÓN

Buscar Texto: Buscar



Los servicios conexos a que hace referencia el artículo 34 del reglamento de la ley del IVA es amplia, atento a que abarca a los que enumera a título ejemplificativo -lo que se evidencia al utilizar la expresión "tales como"- y a los demás servicios suplementarios realizados dentro de la zona primaria aduanera.

La controversia a dilucidar consiste en establecer si corresponde o no aplicar a los servicios que presta la actora de remolque, reflotamiento, asistencia, y escolta de buques de transporte internacional, la exención prevista en el artículo 7º inciso h) apartado 13 de la ley del impuesto al valor agregado.

En primer lugar, el Tribunal comenzó analizando las normas legales que regulan la materia, a saber:

- La ley del impuesto al valor agregado, dispone en el artículo 7º, que: "*Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3º y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación:...h) las prestaciones y locaciones comprendidas en el apartado 21 del inciso e) del artículo 3º, que se indican a continuación:...13. El transporte internacional de pasajeros y cargas, incluidos los de cruce de fronteras por agua, el que tendrá el tratamiento del artículo 43.*

- Por su parte, el artículo 34 del decreto reglamentario de la ley del gravamen dispuso que: "... *La exención dispuesta en el artículo 7º inc. h) apartado 13 de la ley, comprende a todos los servicios conexos al transporte que complementen y tengan por objeto exclusivo servir al mismo, tales como: carga y descarga, estibaje, —con o sin contenedores— eslingaje, depósito provisorio de importación o exportación, servicios de grúa, remolque, practicaje, pilotaje, y demás servicios suplementarios realizados dentro de la zona primaria aduanera, como así también, los prestados por los agentes de transporte marítimo, terrestre o aéreo, en su carácter de representantes legales de los propietarios o armadores del exterior.*

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación en la medida que dichos servicios conexos sean prestados a quienes realizan el transporte exento que los involucra, ya sea directamente por el prestador contratado o indirectamente por terceros intervenientes en los casos en que se requiera para su ejecución la participación de personal habilitado especialmente por organismos competentes y estos últimos facturen el servicio al prestador original, o cuando sean facturados por los transportistas en concepto de recuperación de gastos...

Por las normas mencionadas, a fin de resolver la controversia se deben analizar dos cuestiones:

- 1) Si la actividad que presta la actora al transporte marítimo se considera conexa o no, en los términos del artículo 34 del decreto reglamentario; y
- 2) Si dichos servicios son prestados a quienes realizan el transporte internacional.

En lo relativo al primer ítem, el Tribunal señaló que el artículo 34 mencionado establece que "...la exención dispuesta en el artículo 7º inciso h) de la ley, comprende a todos los servicios conexos al transporte que complementen y tengan por objeto exclusivo servir al mismo, **tales como**: carga y descarga, estibaje, eslingaje, depósito provisorio de importación o exportación, servicios de grúa, remolque, practicaje, pilotaje y demás servicios suplementarios realizados dentro de la zona primaria aduanera....".

De su examen, surge que la descripción de los servicios conexos a que hace referencia la norma es amplia, atento a que abarca a los que enumera a título ejemplificativo, lo que se evidencia al utilizar la expresión "tales como", y a los demás servicios suplementarios realizados dentro de la zona primaria aduanera.

En este sentido, recordó que el Fisco adujo que algunos de los servicios de rescate prestados por la actora dependen de circunstancias fortuitas y extraordinarias, como la producción de un siniestro, por lo que entiende que no guardan una relación normal y necesaria con el transporte de mercaderías internacional.

Al respecto, el Tribunal señaló que si el legislador hubiera querido excluir a dichos servicios de la enunciación referida, lo hubiera dicho expresamente, lo que no aconteció.

A mayor abundamiento, el Tribunal mencionó que en el oficio remitido a la Prefectura Naval Argentina se expresó que: "...si bien la consulta efectuada no se trata de una cuestión técnica sino de orden jurídico, se puede inferir respecto a caracterizar si los servicios son o no conexos al Transporte Internacional, que por analogía, si el buque receptor de dicha asistencia está realizando tráfico de Carga Internacional, tendrá tal afinidad o conexión".

En virtud de lo expuesto, los juzgadores consideraron que en el particular caso de autos, la actividad de la actora está comprendida en el artículo 34 citado precedentemente.

El segundo aspecto en discusión está referido a establecer si los servicios conexos prestados por la actora lo son a quienes realizan el transporte.

Mencionamos que en la resolución apelada, el Fisco adujo que las facturas de prestación de servicios emitidas por la actora que dieron origen a las

- Oficio contestado por la agencia marítima Fertimport S.A. en el que informa que respecto a los buques Port Lisboa y Bunga Saga Dua, intervino en su carácter de agente marítimo del Armador, Pörtline S.A. y Bunge Ginebra S.A. respectivamente, en los términos de los artículos 193 al 200, ~~capítulo IV de la ley 20.094, siendo la representación legal de ellos en el territorio argentino. Se indica que los servicios de referencia fueron~~

Buscar Texto:

Buscar



imismas refacturadas en forma directa.

- Oficio contestado por la agencia marítima Meridian Maritime S.A., informando que actuó en los tres casos que se le exponen, se refiere a los buques "MV Pacific Career", "MV Itajuba" y "Finnstraum" representando los intereses mencionados, en línea y conforme a los alcances del art. 193 y concordantes de la ley 20.094. Informa que como es de uso y costumbre en su actividad, todo servicio que se brinde a buques extranjeros dedicados al comercio internacional, es realizado siguiendo instrucciones de los capitanes, armadores u operadores del exterior y que las mismas se realizan tanto en forma expresa o tácita siendo estas empresas las que finalmente y de igual forma, instrumentan y formalizan la conformación de facturas que se emiten por quienes brindan los servicios localmente, puesto que son ellos (los armadores u operadores extranjeros) quienes negocian y pactan las condiciones del servicio requerido.

- Oficio contestado por la Prefectura Naval Argentina, Dirección de Policía Judicial, Protección Marítima y Puertos. Informa que conforme las verificaciones realizadas en la base de datos, se confirmaron los datos suministrados por el Servicio de Tráfico Marítimo, en relación al tipo de transporte que se encontraban realizando los buques en cuestión, así como la calificación internacional otorgada a las embarcaciones, y que se produjeron modificaciones en el nombre, bandera y señal distintiva de algunos de los buques, que detalla.

- Oficio contestado por la empresa Ocean Marine S.A. cuyo apoderado expresa que la firma no representó a los capitanes o propietarios de los buques Yria, L. Sobolyev y Spear y acompaña copia de la factura que instrumenta la prestación de servicios de asistencia, salvamento o remolque por la empresa actora por su participación en el salvamento practicado a los buques Spear I y L. Sobolyev.

- Prueba pericial contable, de la que surge que la sociedad actora lleva los siguientes libros: Libro Inventario y Balance N° 1, Libro Diario números 1, 2, Libro Ventas N° 1, Libros Actas de Directorio y de Asamblea N° 1. Se detallan las facturas involucradas en las operaciones cuestionadas de las que se adjunta copia. Informan los expertos que fueron registradas en los libros contables de la empresa actora, y que las mismas fueron cobradas y el dinero resultante fue depositado en las cuentas bancarias de la firma.

Del examen de la prueba producida surge que la firma actora está inscripta y autorizada por la Prefectura Nacional Marítima para prestar los servicios de salvamento en la jurisdicción que controla dicha entidad; que los servicios que brinda la actora fueron prestados a los buques que realizan el transporte internacional de mercaderías, atento a que en las facturas se especifican los servicios prestados y la denominación de los buques a los cuales se les brindó; que las operaciones fueron registradas en los libros contables de la recurrente; que las sumas que se abonaron para pagar dichos servicios fueron cobradas por la actora y depositadas en sus cuentas bancarias. Además, que las agencias marítimas Fertimport S.A. y Meridian Maritime S.A. actuaron como representantes legales de los armadores o propietarios del exterior, y que los armadores instruyeron conformar las facturas recibidas las cuales reflejan los montos negociados por el Armador con la empresa de salvamento. A su vez, la firma Ocean Marine S.A., que actúa como prestadora de servicios administrativos a empresas marítimas reconoció la existencia de las prestaciones realizadas por la recurrente.

En conclusión, a juicio de los juzgadores resulta evidente que los servicios conexos de remolque, salvamento, reflotación, remoción y escolta fueron prestados por la actora a los buques que realizan el transporte internacional exento, siendo que las embarcaciones se detallan en las facturas respectivas. Algunas de esas facturas fueron dirigidas a los capitanes, armadores o propietarios de los buques, otras a las personas referidas y/o a las agencias marítimas y las restantes solo a las agencias marítimas.

En cuanto a estas últimas facturas, mencionaron que la postura fiscal resulta contraria al espíritu y a la finalidad de la ley, la que se reitera establece en su artículo 7º inc. h) apartado 13 la exención para el Transporte Internacional de Pasajeros y Carga, y en su decreto reglamentario explica que dicha exención comprende también a los servicios conexos al mismo, en la medida que se presten directamente a quien realiza el transporte.

En síntesis, Tribunal concluyó expresando que:

"...Toda vez que ha sido demostrado en autos que la firma actora es la que se dedica a prestar los servicios conexos enumerados, y la que se encuentra autorizada por la autoridad de aplicación a ejecutarlos, el hecho de que en algunos casos las facturas se hayan librado a las agencias marítimas que representan a los propietarios de los buques no significa que el servicio no haya sido prestado en forma directa a los transportistas, como exige la normativa referida. Una interpretación contraria, además de caer en un rigorismo formal excesivo, llevaría al absurdo de considerar que la actora en esos casos presta sus servicios de salvamento en forma directa a las agencias marítimas y no a los buques...".

Buscar Texto:

