

GANANCIAS. VEHÍCULOS ADQUIRIDOS EN UNA LICITACIÓN DEBEN CONSIDERARSE CÓMO BIENES DE CAMBIO

PARTE/S:	ICF SA c/ DGI s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO (TF 34896-I y ACUM 34897-I)
TRIBUNAL:	Cám. Cont. Adm. Fed.
SALA:	III
FECHA:	02/02/2024
JURISDICCIÓN	Nacional

Buenos Aires, de febrero de 2024.- MLF Y VISTOS,

Los recursos deducidos por ambas partes contra la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación de fs. 174/180, que fueron concedidos a fs. 188 y fundados a fs. 194/198 por el Fisco y a fs. 201/206 por el contribuyente y replicados los agravios a fs. 211/212 y 214/218, respectivamente; y

CONSIDERANDO:

I- Que para una mejor comprensión de las cuestiones planteadas, cabe comenzar reseñando brevemente los antecedentes del caso.

Así, es conveniente puntualizar que con motivo de la fiscalización practicada a la empresa ICF SA se detectó que la contribuyente adquirió dos automóviles marca FORD FOCUS dominios GZN 525 y GZN 526 y una camioneta NISSAN FRONTIER dominio HCR 755 en el marco de las condiciones impuestas en el pliego de bases y condiciones de la licitación que le fuera adjudicada por la Dirección Nacional de Vialidad (DNV).

Según surge de las constancias de la causa que la cláusula contractual en cuestión establecía que "El contratista deberá suministrar para la movilidad de la Supervisión, a partir de los quince (15) días corridos posteriores a la firma de Contrato y hasta los noventa (90) días corridos posteriores al vencimiento del plazo contractual o su ampliación si la hubiere, las siguientes unidades vehiculares (...) Las unidades deberán ser mantenidas en condiciones de funcionamiento durante todo el plazo estipulado en el primer párrafo, estando a cargo del Contratista los gastos de patente y seguros obligatorios y con cobertura a personas y bienes transportados, impuestos y todo otro gasto que el uso de las movilidades demande, tales como combustibles, reparaciones y repuestos, etc. Se deja establecido que, una vez terminado el plazo estipulado en el primer párrafo, las movilidades provistas pasarán al patrimonio de la Dirección Nacional de Vialidad, quedando a cargo del contratista los gastos y trámites de transferencia de dichos vehículos" (v. fs. 68/69); asimismo, los rodados fueron recibidos por la empresa actora el 6 de marzo de 2008 (v. fs. 56 y 75) y ésta los entregó a la DNV sin uso (0km) el 2 de mayo del mismo año (v. acta de entrega a fs. 63/64).

Los actos determinativos, que obran a fs. 7/9 (Res. nro. 96/11 (DV RRLP)-IG) y 87/92 (Res. nro. 97/11 (DV RRLP)-IVA), fueron impugnados a fs. 10/20 y 95/110, respectivamente.

El contribuyente conformó el ajuste relativo al IVA -periodos fiscales 3-8/2008-, pese a no coincidir con los fundamentos, a fin de obtener la reducción prevista en el art. 49 de la ley 11683, limitando sus agravios a la procedencia de la multa, por entender que quedó configurado el error excusable que torna irreprochable su conducta.

Con respecto a la determinación del impuesto a las ganancias (periodo 2008), el Fisco detectó que la verificada le otorgó el tratamiento de "gasto" al valor neto de compra de los vehículos ya individualizados, cuando, a su entender, correspondía su activación como "bienes de uso" y el cómputo como gasto de las respectivas amortizaciones hasta el límite legal establecido (art. 88, inc. I) de la ley del gravamen) y el excedente de crédito fiscal que no pudo computar como tal en la liquidación del IVA a raíz de la limitación impuesta por el art. 12 de la ley de dicho impuesto. En su descargo, la contribuyente sostuvo que a la compra de los mencionados vehículos se le debe dar el tratamiento impositivo de "gasto" ya que se trata de unidades cuya titularidad le corresponde a la empresa hasta la finalización del contrato por imposición del pliego de bases y condiciones, es decir se trata de un gasto más para la obra, necesario para obtener, mantener o conservar la ganancia gravada. Sin embargo, entendió el juez administrativo que los bienes en cuestión se encuadraban perfectamente en la definición de "bien de uso" (bienes tangibles, susceptibles de ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual), cuya titularidad a la fecha de la resolución se encontraba en cabeza de la ICF SA por lo que correspondía la aplicación del art. 82, inc. f) y 88, inc. I) de la ley del impuesto a las ganancias.

II- Que el Tribunal Fiscal de la Nación decidió revocar la Res. nro. 96/11 (DV RRLP) relativa a la determinación del impuesto a las ganancias y confirmar multa impuesta en relación al IVA en la Res. nro. 97/11 (DV RRLP); en ambos casos con costas.

Para así decidir, por mayoría, afirmó que, dentro de las pautas legales establecidas, todo gasto que se vincule con el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto podrá deducirse, siempre que se pueda demostrar esa relación y que el concepto de "necesidad" debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones, sin que pueda el Fisco impugnar los gastos deducidos de manera dogmática al tiempo que la deducción no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico acerca de que la erogación está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia. Por ello, consideró la Vocal que emitió el voto mayoritario que la realidad económica subyacente en la operación que obligó a la recurrente a adquirir los vehículos conlleva la aplicación del concepto "necesidad" del gasto para la obtención de ganancias, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias, apartándose de la restricción establecida en el art. 88, inc. I) de la misma ley, todo lo cual la llevó a proponer que la Res. 96/11 sea revocada.

Por el contrario, respecto de la multa impuesta en relación al IVA; señaló que el aspecto material de la infracción se encuentra verificado pues el ente fiscal detectó que la recurrente computó créditos fiscales que fueron cuestionados por el Fisco Nacional y ésta prestó conformidad al ajuste; en cuanto al plano subjetivo, descartó la presencia en el caso de un error excusable pues para que éste se verifique debe provenir de una razonable oscuridad de la norma o por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad razonable de equivocarse al aplicarla, lo cual no es del caso dada la claridad de la legislación que da sustento al ajuste. Por ello y por estimar que la sanción fue bien graduada por el Fisco, propuso la confirmación de la Res. 97/11 en lo que decide acerca de la multa impuesta en los términos del art. 45 de la ley 11683.

III- Que al expresar agravios la contribuyente solicita la condonación de la multa confirmada por el Tribunal Fiscal en los términos de las leyes 27653, 27541 y 27562, ya que la obligación sustancial que le dio origen ha sido cancelada y/o compensada justo a sus intereses.

En subsidio, solicita que se revoque la sanción aplicada, en tanto entiende que en el caso no se aplica la limitación impuesta por el art. 12 de la ley del IVA; al respecto, manifiesta que dicha norma a través de la ley 24475 incorporó restricciones al cómputo de créditos fiscales mediante la creación de una ficción legal que vulnera el principio general del gravamen dispuesto en el segundo párrafo del inc. a) del art. 12,

que condiciona el cómputo del crédito fiscal a que se vincule con operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación y que la excepción dispuesta en el último párrafo concurre en el sentido que se pretendió otorgar a la limitación, esto es, que salvo aquellos casos en que el automóvil sea un bien de cambio o un bien de uso con determinada afectación, se "ficcione" su destino para uso particular desvinculado de la actividad gravada. Asimismo, advierte que mientras que el art. 12 de la ley se refiere a la no computabilidad de ciertos créditos fiscales, la reglamentación se ocupa de aquellos créditos fiscales originados en bienes, obras, locaciones y/o prestaciones que sí son computables y que han sido oportunamente computados por el responsable inscripto pero posteriormente los destina a donaciones o entregas a título gratuito. Concluye así que en la sentencia se analizó sesgadamente la cuestión ya que en el caso existe error excusable.

Por su parte, el Fisco cuestiona la revocación del ajuste en el impuesto a las ganancias, expresando que la sentencia incurre en graves contradicciones y error en la apreciación de los hechos, dado que sólo consideró si los vehículos fueron o no entregados a la DNV cumpliendo el contrato denunciado cuando la cuestión a resolver versaba sobre la interpretación normativa que debe efectuarse de la ley del gravamen y su aplicabilidad al caso.

Afirma que su parte nunca puso en duda la existencia del contrato pero que el ajuste se basó en la calidad de "bien de uso" que debe otorgarse a los vehículos involucrados; de allí que no basta la acreditación en el caso de los hechos invocados por la contribuyente para subvertir el criterio fiscal, que consideró que dichas circunstancias no justificaban el tratamiento dado a los bienes que encuadran "perfectamente" en la definición de "bienes de uso" y cuya titularidad en el periodo fiscal objeto de ajuste le correspondía en un 100% a la empresa.

Al respecto, destaca que los automóviles son, por definición, "bienes de uso" y no obsta a ello el hecho de que deban ser entregados oportunamente como resultado de un contrato suscripto entre partes, operación que no se realiza a título gratuito sino que se debe ver considerado como parte del precio pactado. Añade que no imputarlos como un "bien de uso" lleva a un riesgo contable en el caso de que sucediera algún imprevisto y no permite una correcta contabilización de los gastos generados por tales bienes mientras sean de titularidad de la parte actora. Por otro lado, señala que la decisión del Tribunal Fiscal permite que la empresa haya adelantado el gasto en controversia mucho tiempo antes de la efectiva transferencia legal de los vehículos a la DNV y disminuido así su carga tributaria en el ejercicio de puesta a disposición de los bienes.

La solicitud de condonación fue replicada por el Fisco al contestar agravios a fs. 216/vta.

IV- Que es conveniente comenzar el examen de la apelación señalando que a esta altura no se encuentra controvertido que los vehículos fueron adquiridos a fin de dar cumplimiento a una de las obligaciones contractuales de la empresa con la DNV. De acuerdo a lo que surge acreditado en la causa, ICF SA adquirió los vehículos en marzo de 2008 y los entregó cero kilómetro al concedente para su uso durante el plazo de ejecución de la obra y hasta 90 días corridos posteriores a la finalización del contrato. En ese lapso, está convenido que los rodados permanezcan bajo la titularidad de la empresa así como que ésta soporte todas las erogaciones que correspondan a mantenimiento, patentes, combustibles, etc. Finalmente, las partes acordaron que los bienes pasen al patrimonio del ente estatal una vez que termine el contrato, quedando también a cargo de la contratista los gastos relacionados a la transferencia.

V- Que, así expresados los términos del vínculo contractual entre la empresa actora y la DNV, no es dudoso que la adquisición de los vehículos tuvo por finalidad dar cumplimiento al contrato y, por ende, su relación con la obtención de ganancias

gravadas por lo que, en principio, es adecuado considerarlo un gasto necesario para generar o mantener la ganancia que es objeto del impuesto.

En este sentido, acierta el Tribunal Fiscal al recordar que todo gasto que se vincule con el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto, siempre que se pueda demostrar esa relación, podrá deducirse de las ganancias gravadas y que es el contribuyente el que está en mejores condiciones de demostrar que el gasto resulta necesario en el ejercicio de su actividad (cfr. Sala IV, causa "Gelblung Samuel (TF 22676-I) c/ DGI", nro. 24130/11, del 14/2/2012 y esta Sala, causa "Renault Argentina SA (TF15821-I)-reconstrucción art 129 c/ DGI", nro. 17.401/08, del 30/8/2012; entre muchos otros), por lo que la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y conservar la fuente "...no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación está destinada al fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia" (cfr. Dino Jarach, citado en el antepenúltimo párrafo del cons. III de la sentencia a fs. 178/179).

VI- Ahora bien, como expresa el apelante, ello no implica que automáticamente se deba revocar la resolución impugnada, puesto que se trata de un supuesto de características particulares que merece un mayor análisis. En efecto, los vehículos pudieron haber sido tratados como bienes de cambio o como de uso, aspecto determinante para la resolución del caso sobre el que no existe acuerdo entre las partes y respecto del cual en la decisión de la mayoría del Tribunal Fiscal se omitió un pronunciamiento.

Ingresando en dicho asunto, cabe recordar -como lo hizo el Dr. Marchevsky en su voto en minoría- que el criterio fiscal se basa en la definición contable de "bien de uso" y en la titularidad de dominio de los bienes, sin considerar la realidad del negocio jurídico concertado por la actora, que revela que los vehículos no fueron adquiridos por la empresa para ser utilizados en su actividad habitual generadora de ganancias sino que para generar la renta gravada en la medida en que se entreguen en las condiciones pactadas -nuevos sin uso y se transfiera su propiedad al finalizar el contrato- caso contrario reducirán la renta acordada a recibir por la obra.

Ciertamente, ello impide considerar a los bienes adquiridos como "bienes de uso", por lo que, en este aspecto, la decisión del juez administrativo ha sido bien revocada.

No obstante ello, también atendiendo a la realidad económica que subyace en el modo en que se desenvuelve la relación contractual, no es posible soslayar que pese a que los automóviles fueron entregados a la contraparte en el año en que fueron comprados (2008, periodo fiscal que es objeto de esta causa), la transferencia de dominio operaría a futuro, tal vez varios años después, y durante ese lapso se encuentra a cargo de la empresa contratista los consumos y demás erogaciones que el bien produzca.

Es que si se considera que los vehículos en discusión constituyen "bienes de cambio", no puede dejar de considerarse que éstos permanecen en el patrimonio de la empresa contratista hasta la inscripción en el registro de la transferencia de dominio (art. 1 del Régimen Jurídico del Automotor; Dto- Ley nro. 6582/58, ratificado por Ley 14.467 y mod.; t.o. Dto. 1.114/97), lo cual recién tendrá lugar a la finalización de la obra; de tal modo, como titular de dichos bienes, la empresa soporta las erogaciones que su uso o mantenimiento genere -independientemente de quién "use" efectivamente los vehículos- y sufre las consecuencias de su eventual pérdida.

Así, se advierte que distintamente a lo que manifiesta la accionante en su recurso ante el Tribunal Fiscal, el pliego no le impone únicamente una obligación de dar cosas sino la de prestar un servicio -que comienza con la suscripción del contrato y dura hasta los 90 días posteriores a la finalización de la obra- y, además -posteriormente-, la de dar cosas, que se encuentra diferida en el tiempo.

Señala Luis Omar Fernández que “el perfeccionamiento del contrato es la condición necesaria del devengamiento, pero la mutación patrimonial es la condición suficiente del mismo (...) en forma genérica, para que exista ganancia o pérdida debe haber una mutación patrimonial, un cambio en los bienes que indique que el patrimonio, que en un momento determinado tenía un valor, en el instante siguiente adquiere otro ” (Impuesto a las Ganancias, Buenos Aires, 2015, t. 1, pág. 484 y sig).

Aplicados estos conceptos al negocio jurídico bajo examen, se advierte que la “mutación patrimonial” definitiva recién se producirá con la inscripción en el registro de la transferencia de dominio del bien pero que éste fue entregado 0km (cero kilómetro) al eventual comprador por lo que corresponde una solución de especie, que atienda a las particularidades del caso, lo que razonablemente se alcanza considerando a los vehículos como bienes de cambio que se encuentran en stock hasta que se produzca efectivamente su salida del patrimonio de la contribuyente.

Con estos alcances, corresponde confirmar el punto 1 de la sentencia apelada, en cuanto revocó la Res. nro. 96/11 (DV RRLP).

VII- Que, en la medida en que el Fisco informara que las obligaciones relativas al IVA por los periodos 3 a 8 del año 2008 no se encuentran regularizados en su totalidad (v. fs. 216/vta.), no corresponde la condonación solicitada, sin perjuicio de recordar que ésta opera de puro derecho en caso de verificarse los recaudos normativamente exigidos.

VIII- Que las quejas de la empresa actora desarrolladas en el memorial de fs. 201/206 apuntan a la existencia de un error excusable sobre la base de la improcedencia del ajuste relacionado con los automóviles. Sin embargo, cabe puntualizar que la Res. nro. 97/11 (DV RRLP) se refiere no sólo a la impugnación del crédito fiscal por la compra de los automóviles sino también al diferimiento del cómputo de un anticipo financiero recibido de la DNV (v. fs. 87/92) y el contribuyente postuló la existencia de un error excusable únicamente respecto de este último aspecto de la decisión administrativa (v. punto V.3 del escrito de impugnación ante el Tribunal Fiscal, a fs. 107vta./108). Por ello, y dado que tampoco se ocupa en sus agravios de confutar los argumentos de la sentencia -que descartó la existencia de error excusable atento la claridad de la legislación que sustentó el ajuste, que fue conformado por el contribuyente- corresponde desestimar la apelación (arts. 266 y 277 CPCCN).

IX- Que en atención a las particulares circunstancias del negocio jurídico que originó el caso bajo examen, se estima adecuado distribuir por su orden las costas de ambas instancias (art. 68, segundo párrafo, CPCCN).

En mérito a lo expuesto SE RESUELVE: confirmar la sentencia apelada, con los alcances expresados en el punto VII. Las costas de ambas instancias se distribuyen por su orden.

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 02/02/2024

Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: SERGIO GUSTAVO FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: SUSANA MARIA MELLID, SECRETARIA DE CAMARA

