



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: Nabarri, Jose Ernesto. Sent. 2da.nom.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 42.940-I caratulado: “*Nabarri José Ernesto s/recurso de apelación*” y su acumulado N° 42.941-I de igual carátula.

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 22/46 y 90/114 la recurrente interpone sendos recursos de apelación contra las Resoluciones Nros. 88/2015 y 87/2015 (DV RRMR) dictadas por la AFIP-DGI mediante las cuales se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los períodos 2010 y 2011 e impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 07/2010 a 11/2011, con más intereses resarcitorios. En ambos casos se aplica multa con sustento en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal.

Explica que la fiscalización se inició por la detección de adquisición de moneda extranjera, que ascendió a la suma de U\$S 740.000.-.

Sostiene que el organismo fiscalizador determinó diferencias de impuesto recurriendo a presunciones que resultan ajenas a su realidad económica. Argumenta que la totalidad de las operaciones efectuadas se encontraban debidamente documentadas, las que puso a disposición del Fisco y acompañó al expediente.

Dice que demostró capacidad financiera suficiente como para solventar las operaciones observadas.

Plantea la nulidad de las resoluciones que apela con sustento en diversos argumentos. En principio, considera que carecen de causa y motivación, pues no poseen fundamentación lógica y jurídica, que las nulifica. A ello, agrega que no se valoró parte de la prueba ofrecida, verificándose un menoscabo en su derecho de defensa.

Asimismo, destaca la falta de claridad de los actos pues en ningún momento se indicó la causa o motivo que convalide el accionar fiscal que cuestiona.

Entiende que se verificaron vicios en el objeto de los actos apelados. Las resoluciones en crisis –señala- resultaron manifiestamente contrarias a los principios constitucionales de razonabilidad, confianza jurídica, el derecho de propiedad, el debido proceso y la garantía de defensa en juicio, por lo que entiende que las resoluciones resultaron nulas, de nulidad absoluta.

Con respecto a la causa, afirma que ninguno de los antecedentes fácticos y jurídicos que se invocan como fundamento de los actos administrativos impugnados, dan fundamento suficiente a la pretensión. Sobre ello, resalta que las circunstancias que llevaron al dictado de los actos administrativos resultaron inexistentes y fundamentadas en impugnaciones totalmente alejadas de la realidad.

Entiende que no existió causa alguna que motive el dictado de los actos administrativos cuestionados y, expone que fue sometido a una inescrupulosa fiscalización por el sólo hecho de querer comprar dólares con el producido de la venta de inmuebles, a los fines de mantener su patrimonio.

Cuestiona la existencia de motivación pues el organismo fiscal se apoyó en una impugnación improcedente y alejada de la realidad que le impidió llegar a conocer la verdad material de la cuestión de fondo investigada en autos.

Por su parte, también plantea la nulidad del procedimiento al considerar que estuvo inmerso en un estado de indefensión al verse privado de producir la prueba producida evitando con ello que probara la veracidad de sus argumentos vertidos durante la etapa fiscalizadora.

A su vez, plantea la nulidad e inconstitucionalidad del procedimiento mediante el cual el organismo fiscal arribó a las determinaciones de oficio aquí recurridas, al entender que se ve afectada palmariamente la garantía de imparcialidad garantizada por la Constitución Nacional, al entender que el organismo fiscal actuó como juez y parte.

Califica de arbitrario que la Administración ignore la prueba ofrecida, sin mencionarla siquiera.

En razón de todos los argumentos que anteceden, solicita que se declare la nulidad de las resoluciones apeladas.

Con respecto a los agravios de fondo, cuestiona la postura del ente fiscal que pretende constituir en ganancia lo producido con la venta de inmuebles, no obstante que dicha operatoria no cumple con los requisitos básicos para que pueda considerarse como ganancia gravada. En efecto, entiende que la venta de los inmuebles rurales no constituyó ganancia gravada en virtud de que no se configuraron los requisitos básicos para considerar ganancia o renta imponible a los ingresos producidos por dichas enajenaciones, como ser la periodicidad y habitualidad.

Plantea que el organismo fiscal interpretó de forma maliciosa una serie de indicios que, de ninguna manera, arriban a la conclusión expuesta en las resoluciones apeladas. A su criterio las ventas de los inmuebles en cuestión no se encuentran gravadas por carecer de periodicidad y de la permanencia de la fuente, conforme surge del art. 2º, inc. 1, de la ley del impuesto a las ganancias.

Sin perjuicio, reitera lo expuesto en su presentación de fecha 11 de abril de 2013, a través del F 206/I, donde dejó expresamente asentado que la renta percibida estaba integrada totalmente con granos y/o cereal, motivo por el cual –dice- dicha ganancia debió ser incluida dentro de las ganancias de tercera categoría, y no dentro de la

primera categoría. Agrega que este accionar en nada perjudicó al organismo fiscal, habiendo ingresado el tributo siempre en debido tiempo y forma.

Dice que, el contrato de aparcería que adjunta en nada afecta a su actividad y expone que no se encuentra inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de granos y que no reviste la condición de Productor Agropecuario.

Impugna la determinación efectuada sobre las acreditaciones bancarias pues cuentan con el correspondiente respaldo documental.

Respecto del impuesto al valor agregado, alega que luego de una presunta circularización bancaria, se determinó la existencia de acreditaciones bancarias que superaban las ventas declaradas.

Es así que cuestiona que los funcionarios actuantes no aportaran ninguna prueba concreta que justifique los ajustes aquí practicados. A su criterio no se acreditó la existencia del hecho inferente que representa el escalón previo para deducir la existencia del supuesto incremento patrimonial no justificado, ni tampoco el enlace directo, inmediato y normal que debe presentarse entre el hecho inferente y el inferido.

Respecto de las acreditaciones bancarias, aduce que pertenecían a períodos anteriores. En este sentido, afirma que se trató de facturaciones correspondientes al período fiscal 2009, que se acreditaron durante el período 2010, y que no fueron compulsadas por la administración.

Explica que los fiscalizadores se limitaron a mencionar que fueron agregadas en copia simple y sin firmar, o que nunca pudieron acceder a los originales. Dicha circunstancia –dice- carece de toda validez, ya que siempre puso a disposición de la fiscalización, la totalidad de la documentación contable y comercial.

Sostiene que, si se confirmaran las resoluciones, se generaría un irrazonable enriquecimiento sin causa a favor del Fisco.

Cuestiona las sanciones aplicadas dado que entiende que no se verificó una conducta reprochable de su parte, ni se observó la existencia de ardid o engaño, sino tan solo, según entiende, diferencias de criterio respecto a la afectación de las sumas percibidas por la venta de inmuebles y respecto a la existencia de acreditaciones bancarias que el organismo fiscal consideró injustificadas.

Por ello, peticiona que se lo exima de las sanciones impuestas o, en su defecto, se reduzcan a su mínimo legal. En apoyo de su postura destaca la inexistencia de sanciones impuestas por el Fisco con anterioridad, lo que debería ser tenido en cuenta al momento de graduar las multas en cuestión.

Por su parte, sostiene que en el presente caso se vieron afectados los derechos constitucionales de propiedad, razonabilidad, defensa en juicio y seguridad jurídica.

Por último, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 59/69 vta. y 130/140 contesta el Fisco Nacional los traslados conferidos, y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirmen los actos apelados, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa.

III.- Que a fs. 174 se abre la causa a prueba. A fs. 197 se le da por decaído el derecho de la recurrente a producir la prueba pericial contable, atento a no haber instado su producción. A fs. 199 se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala “A”.

Finalmente, a fs. 200 pasan los autos para dictar sentencia.

IV.- Que corresponde en primer lugar referirse sobre la nulidad planteada por la recurrente que sustenta en diversos argumentos, entre ellos, cuestiona la validez del procedimiento determinativo tal como lo ha diseñado el legislador, alega la falta de causa y motivación de las resoluciones en crisis y cuestiona que el juez administrativo no haya valorado la prueba ofrecida.

A fin de analizar la procedencia de las argumentaciones expuestas entiendo oportuno recordar las reglas que informan el procedimiento determinativo.

Al respecto, conforme lo dispone la ley ritual, el procedimiento de determinación de oficio debe iniciarse con un acto administrativo que confiere vista de las actuaciones, cuya finalidad reside en que el contribuyente pueda tomar conocimiento de la totalidad de las tareas desarrolladas y de los cargos formulados con el objeto de garantizar su derecho de defensa.

Este procedimiento permite la intervención del administrado, quien podrá exponer su defensa, ofrecer pruebas y solicitarlas, alegar y por último, exigir que el acto determinativo contenga expresa consideración de sus argumentos y de las cuestiones que fueran conducentes a la solución del caso. Como con acierto señalan Giuliani Fonrouge y Navarrine, “La intervención del imputado y la posibilidad de presentar descargo y ofrecer pruebas tienden a hacer efectivo el principio llamado del “debido proceso legal”, que se manifiesta mediante la garantía de la defensa en juicio, asegurada por el artículo 18 de la Constitución Nacional (Cfr. “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Editorial Lexis Nexis, pág. 456). Es por ello que la ley establece los pasos procesales que serán de cumplimiento obligatorio por parte del organismo fiscal. En esa dirección, el accionar contrario acarrearía indefectiblemente la nulidad del acto dictado en consecuencia.

Y ello debe ser así por cuanto la nulidad se presenta como la sanción que se prevé contra los actos administrativos que resulten viciados por ausencia de alguno de sus elementos esenciales o por haberse apartado o transgredido las formas preordenadas legalmente para su realización, privándoseles de producir sus efectos normalmente.

En ese sentido, debe recordarse que la ley 19.549, de aplicación supletoria en la materia, distingue los requisitos formales (artículo 8) y los sustanciales (artículo 7) sancionando con la nulidad absoluta al acto que no cuente con estos últimos requisitos, y establece que son requisitos esenciales del acto administrativo, a saber: 1) la competencia de quien suscribe el acto; 2) la causa; 3) el objeto; 4) procedimiento; 5) la motivación y 6) la finalidad.

En principio, del análisis de las actuaciones administrativas se advierte que el ente fiscal cumplió acabadamente con el procedimiento reglado, habiendo conferido la vista que establece la ley, otorgando al contribuyente la oportunidad para el ejercicio de su derecho de defensa, por lo que sus argumentos dirigidos a cuestionar el procedimiento por arbitrario no pueden ser aceptados.

Con respecto al cuestionamiento efectuado a los actos administrativos por carecer de causa y motivación, cabe realizar las siguientes consideraciones.

A fin de definir la causa, en nuestra doctrina administrativista, encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la “voluntad” del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente,

definiendo a la causa como “los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo”, los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, “la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartarse de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo” (conf. Hutchinson, Tomás; “Ley Nacional de Procedimientos Administrativos”, Ed. Astrea, T° I, pag. 154).

Ahora bien, en ese contexto, los agravios del recurrente no pueden ser acogidos favorablemente. En efecto, los actos en crisis exponen claramente los hechos y el derecho en el que sustentan los ajustes efectuados.

En ese mismo sentido, tampoco son atendibles los argumentos en los que reposa la impugnación por falta de motivación, por cuanto -como se dijo- fueron expuestos en forma pormenorizada los antecedentes de hecho y derecho en que se sustentan, además de guardar una debida correspondencia entre la exposición de motivos con la conclusión a la que se llega en cada una de las resoluciones señaladas. En definitiva, el actor discrepa con las conclusiones a las que se arriba, circunstancia que, en caso de asistírle razón a su cuestionamiento, puede acarrear la revocación pero no la nulidad.

Asimismo, tampoco le asiste razón en su cuestionamiento fundado en la falta de valoración de la prueba, pues surge de las resoluciones apeladas que el Fisco analizó las defensas expuestas por el contribuyente, como así también los elementos que tuvo a la vista, pero concluyó por las razones que expone, que resultaron insuficientes para modificar su criterio.

Por su parte, y en cuanto a los agravios vinculados con el rechazo de la prueba ofrecida en sede administrativa, cabe destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que “...*cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia*” (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros).

Finalmente, no corresponde acoger el planteo sobre la inconstitucionalidad del procedimiento de determinación de oficio con sustento en que se ve palmariamente afectada la garantía de imparcialidad garantizada por la C.N., pues –como se señaló– el procedimiento determinativo se encuentra legalmente previsto y el juez administrativo debe cumplir obligatoriamente los pasos procesales que garanticen el derecho de defensa de los administrados y sus actos deben encontrarse debidamente fundados. Por lo demás, cabe recordar que este Tribunal se encuentra impedido de expedirse sobre la inconstitucionalidad de normas, conforme la limitación dispuesta por el art. 185 de la ley de procedimiento fiscal.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad introducida por el apelante, con costas.

V.- Que conforme surge de los antecedentes administrativos acompañados (vid. Informe de Investigación a fs. 110/113 del cpo. Nro. I) y de las resoluciones en crisis (vid. fs. 4/21 y 78/89), se dio inicio a una fiscalización mediante la Orden de Intervención N° 756758, que se originó, principalmente, en un cruce de información de los principales compradores de divisas, detectándose que el contribuyente había realizado la compra de moneda extranjera (dólares), durante el período 31/10/2011 al 15/11/2011, por un valor de \$ 740.000.-.

A los efectos de justificar el origen de los fondos, la fiscalización verificó que el contribuyente había vendido dos inmuebles rurales durante el año 2011. Uno de ellos fue vendido en \$ 900.000.-, y el contribuyente era

propietario en un 100% y el otro fue vendido en \$ 235.000.-, y el contribuyente era propietario en un 50%.

Asimismo, se verificó que, en la declaración jurada del impuesto a las ganancias, del período fiscal 2011, se expuso en la justificación patrimonial, un monto de ingresos exentos que ascendía a \$ 740.000.

Por su parte, el Juez Administrativo dejó constancia que los ingresos por ventas de inmuebles verificadas en el año 2011 ascendieron a un total de \$ 1.017.500.-, por la venta de la Partida Inmobiliaria N° 1096 por un valor de \$ 235.000.-, de los cuales al Sr. Nabarri le corresponden \$ 117.500.-, debido al porcentaje del cual resulta propietario y Partida Inmobiliaria N° 12.511 por un valor de \$ 900.000.-.

En cuanto al destino que se les otorgó a los indicados inmuebles -antes de su venta-, el contribuyente aportó contratos, denominados “Contratos de Arrendamiento”, en los cuales las partes se denominaron como “Arrendador” y “Arrendatario” y el precio fue pactado a porcentaje, por “...*el cuarenta por ciento de lo cosechado sobre el camión puesto en chacra*”.

Con base en lo expuesto, el Juez Administrativo concluyó que se estaba frente a contratos de aparcería, atento a que por una parte el Sr. Nabarri cedió el uso del predio rural a la firma AUBALAT ANTONIO Y JORGE SOCIEDAD DE HECHO, que realizaba la explotación del campo, y el fruto obtenido se repartía de acuerdo al porcentaje acordado por las partes, compartiendo los riesgos.

Asimismo, y de acuerdo con los fundamentos de la resolución apelada, el Juez Administrativo consideró que la venta de los inmuebles rurales referidos se encontraba gravada en el impuesto a las ganancias, y por ende procedió a efectuar el correspondiente ajuste.

Además, se desprende del acto apelado que se realizaron tareas de control sobre rubros de gastos, que culminaron con un ajuste, debido a la falta de demostración de la real existencia de determinadas operaciones, pues no se aportaron comprobantes, medios de pago, constancia de retenciones -en caso de corresponder- ni documentación alguna. Las inconsistencias marcadas implicaron una reducción de gastos declarados por \$ 48.630,02, en el ejercicio fiscal 2010, y por \$ 68.500, en el año 2011.

A su vez, se reconocieron gastos no computados, principalmente correspondientes a las liquidaciones de cereal, verificadas y no consideradas en la declaración jurada original.

Además, la fiscalización detectó que, tanto en el año 2010, como en el año 2011, las acreditaciones bancarias registradas en sistemas resultarían superiores a las ventas registradas y exteriorizadas. En el período 2010, luego de las tareas realizadas, se determinaron acreditaciones bancarias superiores a las ventas en \$ 274.129,85 y en el período 2011, las acreditaciones bancarias resultaron superiores a las ventas en \$ 299.030,01. Se aplicó la presunción legal del diez por ciento (10%) de renta dispuesta y consumida, determinándose así un incremento de ganancia neta de \$ 301.542,84 en 2010 y de \$ 328.933,01 en 2011.

En consecuencia, el organismo fiscal arribó a un nuevo impuesto a las ganancias que asciende a \$ 165.200,30 y \$ 531.687,14 y de saldo a ingresar de \$ 126.542,66 y \$ 505.708,25, por los períodos 2010 y 2011, respectivamente.

VI.- Que sentado lo expuesto, corresponde en primer lugar determinar el tratamiento que correspondía otorgarle en el impuesto a las ganancias, a las ventas de los inmuebles rurales efectuadas durante el 2011.

En este sentido, cabe señalar que el recurrente interpretó que tales operaciones se encontraban al margen de la

imposición, pues entendió que no se configuraron los requisitos de periodicidad y de la permanencia de la fuente, previstos en el inc. 1) del art. 2º, de la ley del impuesto a las ganancias –t.v. a la sazón-.

Por su parte, el Fisco Nacional concluyó que el resultado de la venta de los inmuebles rurales en cuestión, se encontraba gravado por el impuesto a las ganancias. En efecto, el organismo fiscal consideró que los documentos que tuvo a la vista configuraban en realidad contratos de aparcería, entre el recurrente, quien cedió el uso de los inmuebles rurales a la firma AUBALAT ANTONIO Y JORGE SOCIEDAD DE HECHO, la cual realizaba la explotación de los campos, repartiendo los frutos obtenidos, de acuerdo al porcentaje acordado por las partes.

VI. a.- Que en razón de lo expuesto, la controversia refiere a determinar si la venta de los inmuebles rurales efectuadas durante el 2011 se encontraba alcanzada por el impuesto a las ganancias, como sostuvo el Fisco Nacional. Para así concluir, el ente fiscal consideró que los inmuebles rurales configuraban establecimientos permanentes y por ende, encuadraban en los arts. 49 y 69 inc. b) de la ley del impuesto referido, configurando las posteriores ventas de los inmuebles, en razón de ello, operaciones gravadas por el impuesto a las ganancias, o bien, si las ventas fueron celebradas por el actor en su calidad de persona física, y por ello, no se encontrarían alcanzadas por el impuesto, conforme lo dispuesto por el art. 2, inc. 1), de la ley del tributo–t.v. a la sazón-.

Sobre el particular, cabe precisar que se trató de la venta de la Partida Inmobiliaria N° 1096, por un valor de \$ 235.000.-, de los cuales le corresponden al actor la suma de \$ 117.500.-, en razón del porcentaje del cual resultó propietario, y Partida Inmobiliaria N° 12.511, por un valor de \$ 900.000.-.

Es así que el organismo fiscal analizó el destino otorgado a los campos en los períodos anteriores a la venta y tuvo en cuenta los contratos aportados en sede administrativa. De allí se desprende que el recurrente cedió una parcela de campo y el cincuenta por ciento (50%) de la otra, a través de documentos denominados “Contratos de Arrendamiento”, individualizándose las partes como “Arrendador” y “Arrendatario” y el precio se pactó a porcentaje, por “...el cuarenta por ciento de lo cosechado sobre el camión puesto en chacra”.

Con sustento en dichos documentos, el Fisco concluyó que, en realidad, se celebraron contratos de aparcería, atento a que por una parte el actor cedió el uso del predio rural a la firma AUBALAT ANTONIO Y JORGE SOCIEDAD DE HECHO, quien realizaba la explotación del campo. Agrega el Juez Administrativo que el fruto obtenido se repartía entre las partes del contrato, de acuerdo al porcentaje acordado, compartiendo los riesgos.

Por su parte, en la resolución apelada se citan los elementos tenidos en cuenta para examinar la operatoria concertada entre el recurrente y la sociedad de hecho (vid. fs. 7 a 11 de autos).

En este sentido, cabe puntualizar que el Juez Administrativo expone, con sustento en el Dictamen 56/02 (DAT), que “...se concluyó que se trata de un contrato de aparcería por lo que, en concordancia con la caracterización como coproductor que efectúa la Instrucción N° 235/78 (DATyJ) al aparcero dador y las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima presunta, corresponde dispensar el siguiente tratamiento: ...Impuesto a las Ganancias:... el titular del inmueble rural...realiza una actividad económica en función de la cual obtiene frutos en carácter de coproductor agropecuario. Atento a que el inmueble rural es un establecimiento permanente resultan de aplicación los artículos 49 y 69 inc. b) de la Ley 20.628 y sus modificaciones.”.

A su vez, indica que también se utilizó el Informe Técnico “Arrendamiento de Inmuebles rurales” emitido por la División Agropecuaria, Pesquera y Minera – DAFE y detalla que entre las características particulares que definen el Arrendamiento rural, se mencionan: “Conmutatividad: el arrendatario recibe del arrendador el uso y goce de la tierra entregando una contraprestación cierta y determinada (precio), asumiendo con total autonomía la explotación agropecuaria, aportando el trabajo, tomando las decisiones, corriendo unilateralmente con todos

los riesgos inherentes y constituyéndose entonces en único beneficiario... ”.

“Determinación del pago: la contraprestación del arrendatario queda determinada por el pago de un precio cierto que necesariamente debe consistir en una suma de dinero (determinado o determinable) según lo establece el Código Civil y la Ley 13246. Esto lo diferencia de otros contratos agrarios –como la aparecería o la mediería– que revisten la naturaleza asociativa por cuanto el precio se fija en una porción de frutos...”

Señala que en el Informe Técnico mencionado también se identificaron las diferencias de los arrendamientos rurales respecto de los contratos de tipo asociativo (aparcería), y advierte que la principal diferencia radica en que en éstos últimos: *“La retribución de las partes contratantes se encuentra determinada en porcentajes de producción, resultando por lo tanto variable y determinada según el resultado obtenido, es decir el rinde del cultivo. Por lo tanto, las partes asumen en forma conjunta el riesgo ínsito en la producción agrícola, al menos en lo referente a los ingresos a obtener.”*

“Si la retribución del arrendador estuviere pactada en especie, la misma se encontrará establecida en una cantidad predeterminada de unidades, sea ésta expresada en kilogramos, quintales, toneladas u otra unidad de peso. En todos los casos, quedará plasmada la independencia de la citada retribución, respecto del rendimiento obtenido de la explotación del inmueble en cuestión.”

Además, se deja constancia en el acto apelado que dicho Informe Técnico incluye un Anexo con preguntas frecuentes sobre la Resolución General N° 2300. Ante la consulta de cómo correspondería incluir en el REGISTRO FISCAL DE OPERADORES DE GRANOS al titular de un inmueble rural que realizó sobre el mismo un contrato de aparcería, se responde que “Si se trata de un contrato de aparcería y por ende de tipo asociativo, corresponde que solicite su inclusión como productor”.

Por su parte, también se deja constancia en la resolución apelada que, durante el procedimiento seguido en la instancia administrativa, se labró acta con uno de los integrantes de la firma AUBALAT ANTONIO Y JORGE SOCIEDAD DE HECHO, quien ratificó en todos sus términos los contratos de ambas campañas, precios, formas de pago, asegurando que se trataron de contratos de aparcería.

Además, surge de la resolución apelada que dichos campos fueron vendidos a la sociedad de hecho señalada durante el transcurso del año 2011. Concluye el Juez Administrativo que atento a la afectación verificada, las ventas de tales propiedades resultaron alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias.

Por su parte, cabe dejar expresa constancia que el recurrente consideró que se trataron de ventas de inmuebles por parte de una persona física, y por ende se encontraban al margen de la imposición. Sostiene que los campos habían sido cedidos a través de la celebración de contratos de arrendamiento y afirma que no se encuentra inscripto en el Registro Fiscal de Operadores de Granos.

VI. b.- Que encontrándose delimitadas las posturas de las partes, corresponde analizar ahora la modalidad contractual bajo la cual fueron cedidos los inmuebles rurales, en los períodos anteriores a la venta, siendo fundamental el examen de los contratos de arrendamientos acompañados en la etapa administrativa.

De la copia del denominado “Contrato de Arrendamiento” agregada a fs. 88/89 de los ant. Adm. (cpo. N° 1, Legajo – impuesto a las ganancias), cuya veracidad no fue discutida por las partes, se desprende que el Sr. Nabarri, en su carácter de “Arrendadora” le cede a la firma ANTONIO Y JORGE AUBALAT S.H., en el carácter de “Arrendataria”, en concepto de arrendamiento para agricultura una fracción de campo de su propiedad de aproximadamente treinta y ocho hectáreas (38 has.) de superficie, ubicado en la localidad de Moneta, Cuartel

XVIII, del partido de San Pedro, Pcia. de Buenos Aires, Paraje “Belarich”, Partida Inmobiliaria N° 1858 y el 50% de la Partida Inmobiliaria N° 1857 (PRIMERA – OBJETO). Además, se deja constancia que la superficie objeto del contrato será destinada exclusivamente a la explotación agrícola (SEGUNDA – DESTINO). En cuanto a la contraprestación por la cesión del campo, se expone que el precio se fija en el cuarenta por ciento (40%) de lo cosechado sobre camión puesto en chacra (CUARTA – Precio).

Por su parte, las respuestas brindadas por el Sr. Antonio Aubalat (vid. fs. 149/151 del cpo. N° 1, Legajo – impuesto a las ganancias) a las preguntas formuladas por los funcionarios actuantes, ratificaron los términos de los contratos aportados a la fiscalización, puntualizaron que el precio se pactó en el 40% de lo cosechado y que en caso de que no hubiera cosecha, no se efectuaba pago alguno, toda vez que no se encontraba estipulado en el contrato. Señala que compartían el riesgo de no obtener cosecha y manifiesta que al finalizar la campaña 2010-2011; la sociedad que representa adquirió del Sr. Nabarri, las parcelas de campo que explotaba.

Sobre esa base, el Fisco concluyó que los contratos que tuvo a la vista, si bien se denominaban “Contratos de arrendamiento”, en realidad constituían contratos de aparcería y, por ende, el recurrente realizaba una actividad económica encuadrada en la tercera categoría de ganancias, resultando por ello, la venta de los inmuebles en cuestión, gravados por el impuesto a las ganancias.

Ahora bien, del análisis de aquellos contratos, se evidencia que le asiste razón al Fisco Nacional al considerar que los mismos tienen características propias de la aparcería rural, aun cuando no se cumpla con el plazo mínimo de 3 años previsto en la ley 13.246 –y su modificatoria N° 22.298-.

En base a ello, es que debe analizarse si la recurrente realizaba una actividad económica sobre dichos inmuebles encuadrada en la tercera categoría de ganancias, o si, por el contrario, sólo se trataba de la cesión de los inmuebles a cambio de una retribución, y por ende encuadrada en la primera categoría.

En ese sentido, si bien puede llegar a compartirse la apreciación fiscal de que se está frente a contratos que tienen características propias de la aparcería rural, más, no se aprecia que se encuentren dadas todas las condiciones para concluir que el Sr. Nabarri realizaba una actividad económica sobre dichos inmuebles que conlleve, en definitiva, un encuadre jurídico en esas condiciones. Es decir, no se advierte que haya existido una efectiva participación en la explotación de los inmuebles rurales en cuestión.

En efecto, el hecho de que la retribución por la cesión de los inmuebles, se haya pactado en un porcentaje de los frutos obtenidos, si bien, implica un riesgo para el propietario de los campos cedidos, en tanto que, si no se obtienen frutos o si los frutos son escasos, no obtendría retribución alguna o la misma no sería significativa, lo cierto es que dicha circunstancia resulta insuficiente para considerar al actor, como un coproductor, respecto de los campos cedidos, contrariamente a la interpretación efectuada por el Fisco, según surge del acto apelado.

A mi modo de ver, no se verifica en la especie una de las características del contrato de aparcería. Entiende la doctrina especializada que entre las características generales del contrato de aparcería, deben distinguirse derechos, obligaciones y riesgos que debe asumir el aparcero dador, que es quien cede el predio, hacienda y elementos de trabajo, a saber: 1) recibir la proporción convenida en la distribución de los frutos; 2) garantizar el uso y goce de las cosas dadas en la aparcería, llevar anotaciones de los bienes que aporta cada contratante y de la forma en que se distribuyen los frutos y 3) sufrir las pérdidas de los frutos en la misma proporción convenida para el reparto. En tanto, el aparcero tomador, que es quien lleva a cabo la explotación, se distingue por tener los siguientes derechos, obligaciones y riesgos: 1) todo lo relativo con la explotación debe decidirse con el dador; 2) conservar edificios, mejoras y elementos de trabajo, comunicar al dador la fecha en que comenzará a percibir los

frutos y 3) asumir el riesgo propio de la actividad.

Es decir, que nítidamente se distinguen características específicas del contrato que no se advierten en la especie, tales como, la participación del aparcerero dador en la toma de decisiones de todo lo relacionado con la explotación del negocio. Este requisito, ausente en la especie, es suficiente –a mi criterio- para no compartir el criterio fiscal que entendió que el recurrente realizaba una actividad económica encuadrada en la tercera categoría del impuesto a las ganancias.

En definitiva, estamos frente a contratos asimilables a la aparcería rural, en tanto se verifica la presencia de la diferencia más significativa respecto de los arrendamientos rurales, cual es la modalidad de retribución pactada (cfr. Ley N° 13.246 – y su modif. N° 22.298-), que en el caso de los arrendamientos, es a través de una suma fija, conf. art. 2 de la ley referida, y en el caso de las aparcerías –como se dijo supra- mediante el reparto de los frutos, de acuerdo con su art. 21. Cabe añadir que la propia ley en su art. 22 dispone que varios artículos previstos en el Título I, destinado a los arrendamientos, también se apliquen para el Título II, dispuesto para las aparcerías.

En definitiva, las diferencias que se evidencian entre ambas modalidades contractuales, principalmente en la forma de retribución de la cesión del campo, resultan insuficientes en casos como el de autos, para considerar que se verifica una participación del propietario en la explotación del campo, más allá del riesgo que asume al pactar una retribución determinada en un porcentaje de los frutos obtenidos en la explotación.

En función de lo expuesto, cabe concluir que las ventas de los inmuebles rurales detallados en el considerando V, no se encontraban alcanzadas por el impuesto a las ganancias, en tanto que el recurrente no realizó una explotación económica encuadrada en la tercera categoría de ganancias, en los períodos anteriores a la venta.

En concordancia con lo expuesto, la operación bajo análisis debe encuadrarse como la venta de inmuebles realizadas por parte de una persona física, razón por la que no se verificaron los requisitos de periodicidad y permanencia de la fuente dispuestos por el inc. 1) del art. 2 de la ley del impuesto a las ganancias –t.v. a la sazón-, por lo que corresponde revocar el presente ajuste.

VII.- Que procede analizar ahora el ajuste efectuado por el organismo fiscal que se sustentó en la verificación de acreditaciones bancarias en los períodos 2010 y 2011, superiores a las ventas registradas y exteriorizadas.

Sobre el particular, de la circularización a los Bancos surgió información del actor en sus sistemas de información. Asimismo, el recurrente aportó extractos de una caja de ahorro en el Banco de la Provincia de Buenos Aires, de la cual no se tenía información en las bases informáticas del organismo fiscal.

En los actos apelados surge que la inspección efectuó la depuración de los conceptos observados como claramente no provenientes de operaciones de venta, a la vez que solicitó al contribuyente que efectúe la depuración pertinente, no recibiendo en el transcurso de la fiscalización, respuesta alguna.

Con base en los elementos reunidos determinaron acreditaciones bancarias superiores a las ventas en \$ 274.129,85, para el año 2010, y en \$ 299.030,01, para el período 2011. En consecuencia, se recurrió a la presunción legal del diez por ciento (10%) de renta dispuesta y consumida, determinándose un incremento de ganancia neta de \$ 301.542,84 en el 2010 y de \$ 328.933,01 en 2011.

Con respecto al impuesto al valor agregado, conforme se desprende de la resolución apelada, se recurrió a la misma presunción y se realizó prorrateo de ventas a ajustar, determinándose incremento en los débitos fiscales en el ejercicio 2010 por \$ 31.662.- y en 2011 por \$ 34.537.-. Además, se computaron los créditos fiscales

oportunamente declarados por el contribuyente y a la vez, se consideraron las retenciones y percepciones que obraban en las bases informáticas del Fisco.

VII. a.- Que, en ese contexto fáctico, corresponde examinar en primer lugar si la metodología empleada por el organismo recaudador, se adaptó a la preceptiva legal, aspecto cuestionado por la recurrente.

Al respecto, cabe recordar que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con “probabilidad” (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten “presumirlas”.

Como con acierto explicara la Sala B de este Tribunal en el conocido precedente “Dadea, Marta Elisa”, *“...debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados”* (22/12/83).

En la misma dirección, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo” de fecha 21/06/17 sostuvo que *“...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, ‘sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)’*, y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, *‘tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que ‘su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa’ (doc. Sala II del Fuero in re: ‘Verón, Teresa Argelia’, del 13/4/93)’* (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI”, del 20/09/99, y sus citas; y “Candle SA -TFN N° 13.855-I c/ DGI” del 22/02/01, y sus citas).

Asimismo, *“en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible”* (conf. Sala I en causas: “Chieza SA”, del 23/04/98, “Beraja, Alberto David”, op. cit. y “Candle SA”, op. cit.).

“A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: “Beraja, Alberto David”, op. cit., y “Candle SA”, op. cit.; esta Sala in re: “Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI”, del 14/06/04)”.

VII. b.- Que, bajo tales pautas, y en lo que se refiere al método empleado, cabe señalar que se evidencia que el proceder fiscal se ajustó a derecho. En efecto, se desprende del análisis de los antecedentes administrativos y de los actos administrativos emitidos, que los funcionarios actuantes verificaron que las acreditaciones bancarias del recurrente eran superiores a los ingresos declarados, y en razón de ello, se procedió a efectuar la correspondiente depuración, arribando a un total de acreditaciones no justificadas que ascendieron a \$ 274.129,85 por el período 2010 y de \$ 299.030,01 por el período fiscal 2011, a la cuales se les aplicó el 10% de renta dispuesta y consumida, determinándose así montos omitidos de ingresar en los impuestos involucrados en autos.

Sentado lo expuesto, el actor reposa su defensa en que las acreditaciones consideradas injustificadas correspondían a operaciones realizadas en períodos anteriores. Sostiene que en el período fiscal 2010 se depositaron ventas facturadas en el período fiscal 2009, que no fueron depuradas por la fiscalización. Argumentos estos que deben ser rechazados toda vez que no se arrimó prueba alguna que acredite tal circunstancia. Es más, debe resaltarse que aun cuando se le brindó la oportunidad procesal para ello, nada hizo para instar la producción del informe pericial contable.

En razón de lo expuesto, corresponde confirmar los ajustes sustentados en la existencia de acreditaciones bancarias superiores a los ingresos registrados, en el impuesto a las ganancias, por los períodos 2010 y 2011 y en el impuesto al valor agregado, por los períodos 07, 08 y 11/2010, 04, 06, 07, 08, 10 y 11/2011.

VIII.- Que, respecto de los gastos impugnados, ante la falta de demostración de la real existencia de las operaciones, al no aportar el recurrente comprobantes, ni documental alguna, ni medios de pago y retenciones, sólo cabe que los ajustes efectuados en la liquidación del impuesto a las ganancias de los períodos 2010 y 2011, sean confirmados, al no haberse introducido agravio alguno sobre la cuestión expuesta.

IX.- Que, finalmente corresponde expedirse respecto de las multas aplicadas con sustento en el artículo 45 de la ley 11.683, equivalentes al 70% de los importes de impuestos dejados de ingresar.

Dicha norma tipifica el ilícito de omisión de impuestos, que requiere –en situaciones como la sub examine- la concurrencia de dos situaciones, a saber: a) omisión de pago de impuestos y b) la falta de presentación de declaraciones juradas o presentación de declaraciones juradas inexactas. En este último supuesto, siempre que el juez administrativo haya descartado la existencia de “declaraciones engañosas”, además de los presupuestos de culpa o negligencia.

Ello así, el extremo objetivo que requiere la norma para su procedencia se encuentra verificado en la especie, pues como quedó dicho, como consecuencia de las tareas de verificación llevadas a cabo por el ente fiscal, el organismo fiscal efectuó sendos ajustes en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2010 y 2011, que fueron parcialmente confirmados e impuesto al valor agregado por los períodos 07, 08 y 11/2010, 04, 06, 07, 08, 10 y 11/2011, que fue confirmado en su totalidad.

Con respecto al elemento subjetivo, cuya concurrencia es necesaria para la configuración del ilícito en cuestión, cabe efectuar algunas consideraciones. En ese sentido, debe tenerse presente que para que alguien pueda ser castigado debió obrar voluntariamente, con culpa, pues entiendo que deben excluirse aquellas sanciones exigidas sólo de modo objetivo.

Sobre el particular, cabe recordar que nuestro Máximo Tribunal al delinear el ilícito en cuestión sostuvo que *“...surge claramente del texto transcripto que no es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador. Por lo tanto, la jurisprudencia que ha tenido en cuenta el a quo no es apta para decidir la cuestión en examen”*.

“Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (Fallos – 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos - 316:1313; causa L.269.XXXII, "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23771", fallada el 31/10/1997)”.

“Que por lo tanto, toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria -de la que resulta la omisión del pago de impuestos y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas” (“Elen Valmi de Claret”, del 31/3/99).

En tales condiciones, corresponde concluir que se encuentra acreditada en autos la materialidad de la infracción prevista en el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal, toda vez que el actor omitió ingresar los impuestos en su justa medida, y ante la falta de elementos que permitieran tener por configurada la existencia de un error excusable previsto en la norma, corresponde confirmar la multa aplicada en el impuesto al valor agregado y en el impuesto a las ganancias, corresponde confirmar la sanción, en proporción al monto de impuesto que se confirma, debiendo señalarse que las sanciones lucen correctamente graduadas en el 70% de los impuestos omitidos.

Las costas deben imponerse en relación a sus respectivos vencimientos.

El Dr. Porporatto dijo:

I.-Adhiero a los relatos y a la solución propuesta por la vocal preopinante, a excepción del criterio de imposición de costas respecto del planteo de nulidad de la actora (Considerando IV *in fine*) y el tratamiento otorgado a la venta de inmuebles rurales en el Impuesto a las Ganancias (Considerando VI-b).

II.- Considero que atento a que la excepción de nulidad opuesta, no mereció un tratamiento previo y de especial pronunciamiento siendo que fue resuelta con el fondo de la cuestión, por lo tanto, debe ser sin costas (v. CSJN, “Bolland y Cía. S.A.”, 21/2/13).

III.- Con alusión a la venta de los inmuebles rurales, en primer término corresponde analizar la naturaleza de los contratos denominados “Contrato de Arrendamiento” (fs. 88/89 y 91/92 de los Antecedentes Administrativos del Cpo. N° 1, Legajo – Impuesto a las Ganancias).

Se desprende de dichos instrumentos que la recurrente fue la “ARRENDADORA” y que celebró un contrato de arrendamiento para agricultura, con la sociedad de hecho “Antonio y Jorge Aubalat”, la que se instituyó como “ARRENDATARIA”, por una fracción de campo de su propiedad (Partida Inmobiliaria N° 12.511, parcela 1858 y el 50% de la Partida Inmobiliaria N° 1.096, parcela 1857).

En ambos contratos las partes acordaron en sus cláusulas lo siguiente: a) que la superficie objeto del contrato será destinada exclusivamente a la explotación agrícola; b) en cuanto a la contraprestación por la cesión del campo, el precio se fija en el cuarenta por ciento (40%) de lo cosechado sobre camión puesto en chacra.

Que para definir la naturaleza del contrato bajo análisis es pertinente detenerse en el marco legal aplicable, que

no es otro que la Ley N° 13.246, en la que se define tanto al arrendamiento como a la aparcería.

En el artículo 2° prevé que *“Habrà arrendamiento rural cuando una de las partes se obligue a conceder el uso y goce de un predio, ubicado fuera de la planta urbana de las ciudades o pueblos, con destino a la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones y la otra a pagar por ese uso y goce de un precio en dinero”*; mientras que el artículo 21 dice *“Habrà aparcería cuando una de las partes se obligue a entregar a otra animales, o un predio rural con o sin plantaciones, sembrados, animales, enseres o elementos de trabajo, para la explotación agropecuaria en cualesquiera de sus especializaciones, con el objeto de repartirse los frutos...”*.

Que tal como surge de los artículos transcriptos y de los contratos, el precio se pactó en un porcentaje de la producción, con el objeto de repartirse los frutos obtenidos de la explotación, lo que lleva a excluirlos de un contrato de arrendamiento.

A su vez, la ley especial preceptúa en su artículo 23 las obligaciones de las partes, las que a continuación se mencionan: *“...Del aparcero: a) Realizar personalmente la explotación, siéndole prohibido ceder su interés en la misma, arrendar o dar en aparcería la cosa o cosas objeto del contrato; b) Dar a la cosa o cosas comprendidas en el contrato el destino convenido o en su defecto el que determinen los usos y costumbres locales, y realizar la explotación con sujeción a las leyes y reglamentos agrícolas y ganaderos; c) Conservar los edificios, mejoras, enseres y elementos de trabajo que deberá restituir al hacer entrega del predio en las mismas condiciones en que los recibiera, salvo los deterioros ocasionados por el uso y la acción del tiempo; d) Hacer saber al aparcero dador la fecha en que se comenzará la percepción de los frutos y separación de los productos a dividir, salvo estipulación o usos en contrario; e) Poner en conocimiento del dador, de inmediato, toda usurpación o novedad dañosa a su derecho, así como cualquier acción relativa a la propiedad, uso y goce de las cosas. Del aparcero dador: f) Garantizar el uso y goce de las cosas dadas en aparcería y responder por los vicios o defectos graves de las mismas; g) Llevar anotaciones con las formalidades y en los casos que la reglamentación determine. La omisión o alteración de las mismas constituirá una presunción en su contra”*.

Además, el texto legal dispone en su artículo 1° que *“La presente ley será aplicable a todo contrato, cualquiera sea la denominación que las partes le hayan asignado y sus distintas modalidades, siempre que conserve el carácter substancial de las prestaciones correlativas, conforme a sus preceptos, y su finalidad agroeconómica. Los preceptos de esta ley son de orden público, irrenunciables sus beneficios e insanablemente nulos y carentes de todo valor cualesquiera cláusulas o pactos en contrario o actos realizados en fraude a la misma”* y en su artículo 29 que *“En los contratos de aparcería se aplicarán, en el orden siguiente: a) Las disposiciones de la presente ley; b) Los convenios de las partes; c) Los usos y costumbres locales; d) Las normas del Código Civil, en especial las relativas a la locación”*.

Asimismo, es preciso traer a colación el conocido principio hermenéutico del que se desprende que *“la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y que cuando ésta no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma”* (Fallos: 320:61 y 305; 323:1625, entre otros).

Por ende, considerando las normas antes detalladas, el asentado y prístino criterio interpretativo, resulta nítido para mí que no sea requisito necesario para calificarse como aparcería la circunstancia que el aparcero dador participe en la toma de decisiones de lo relacionado con la explotación del negocio. Sin embargo, es claro que la decisión tomada por el recurrente fue compartir frutos y asumir riesgos de la explotación rural

Que por los argumentos desplegados, entiendo que se trataban de contratos de aparcería y no de arrendamiento

como fue calificado por la apelante.

A mayor abundamiento, cabe traer a colación lo señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación “*Es principio aceptado desde antiguo por esta Corte que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos 21:498 y 289:67)*”.

Para resolver esta cuestión, cabe mencionar que según el artículo 2° de la Ley del Impuesto las Ganancias: “*A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas: ... 2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales...*”.

Advierto que en el caso de autos, se trata de uno de los sujetos alcanzados por el artículo 49 inciso b) de la Ley 20.628 y sus modificaciones (los sujetos empresa o explotaciones unipersonales) y por ello, deben utilizar para determinar su resultado la teoría del balance.

Ello es así por existir una explotación compartida del inmueble en virtud de los contratos suscriptos que dan cuenta de la decisión de la recurrente de compartir frutos y riesgos, a partir de una organización que implica la cesión del campo de su parte y por la otra, el aporte de insumos y trabajo sobre dicha explotación.

Refuerza dicho argumento el hecho que el propio contribuyente lo haya declarado como renta de tercera categoría en sus correspondientes declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias (*vid.* Multinota fs. 476 Legajo- Impuesto a las Ganancias Cpo. N° 2), como también, que prestaba servicios de cosecha (*vid.* Acta requerimiento fs. 86/87 Legajo- Impuesto a las Ganancias Cpo. N° 1 y facturas emitidas fs. 258/288 Legajo- Impuesto a las Ganancias Cpo. N° 2).

Además, como titular del inmueble rural afectado a la aparcería (contrato con carácter asociativo) realizaba una actividad económica de la que obtuvo frutos en carácter de coproductor agropecuario, corriendo con el riesgo, incluso, de no percibir suma alguna por el aprovechamiento del inmueble.

El mencionado riesgo se vislumbra de la circunstancia que en el contrato el arrendador pactó como contraprestación por la cesión temporal del inmueble rural de su propiedad el 40% de lo cosechado, pero al no haber ninguna otra cláusula contractual que contemple un canon cierto y determinado, para la situación que no hubiera cosecha, se interpreta que no se efectuaría pago alguno.

Esta conjetura respecto del riesgo fue ratificada por la parte arrendataria, quien señaló “*Que compartían el riesgo de no obtener cosecha*” y “*Que en el caso que no hubiera cosecha, no se efectuaba pago alguno, toda vez que no se encontraba estipulado en el contrato*” (cfr. fs. 149/151 del Cpo. N° 1, Legajo- Impuesto a las Ganancias).

Además, es pertinente traer a colación “*...que a los efectos de determinar la afectación o no de un bien al patrimonio de una empresa o explotación unipersonal se debe tener en cuenta prioritariamente la voluntad expresada por el dueño o titular de la misma. Ello como consecuencia de que esa empresa o explotación unipersonal resulta ser una actividad que se desprende de la personalidad de la persona física, y que se*

relaciona íntimamente con ella. Esa relación es tan estrecha que muchas veces puede verse confusa, de modo tal que a los efectos de determinar los bienes que se encuentran afectados al patrimonio de uno u otro sujeto debe estarse a las manifestaciones o hechos externos que determinen la voluntad de ellos” (cfr. TFN, Sala A “Furnari, Roberto Vicente y sus herederos, Nelly Hilda Salerno, Roberto Francisco Furnari, Marcelo José Furnari y Andrea Nelly Furnari s/apelación - Impuesto a las Ganancias”, sent. 25/10/2006).

Es por ello que, considerando los elementos obrantes en las presentes actuaciones, se desprende que la exteriorización de la voluntad del Sr. Nabarri, relacionada con la afectación de uno de los inmuebles, se encuentra expresada en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2010 y 2011 (*vid.* fs. 11 y fs. 34 del Cpo. N° 1, Legajo– Impuesto a las Ganancias), dentro del patrimonio personal del contribuyente, a valor 0, dentro del rubro inmuebles bajo el tipo 10 (rural sin vivienda), con destino 4 (afectado a la explotación).

Es por todo lo expuesto que la venta de los inmuebles rurales llevada a cabo por una explotación unipersonal (actividad agropecuaria de la que se obtuvieron frutos, se compartieron riesgos y que la voluntad exteriorizada fue la de afectar el inmueble a dicha explotación), se encuentra gravada por el impuesto en trato en virtud del artículo 2 inciso 2 de la Ley 20.628 y sus modificaciones.

Dicho argumento se intensifica por lo previsto en el artículo 72 del Decreto Reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias *“Cuando las empresas o explotaciones unipersonales, comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley cesen en sus actividades, se entenderá que a los efectos del impuesto continúan existiendo hasta que realicen la totalidad de sus bienes o estos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual del único dueño, circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de DOS (2) años desde la fecha en la que la empresa o explotación realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica”*.

Al respecto hay que tener en cuenta que las ventas de los inmuebles rurales fueron efectuadas durante el 2011 (el 3/02/11 venta partida 1096 y 31/10/2011 venta partida 12.511 *vid.* fs. 96 y fs. 156, respectivamente), y que el último contrato de aparcería tuvo vigencia hasta el 6/8/2011.

A tenor de todo lo expuesto corresponde confirmar la resolución apelada con costas.

IV.- Que en la relativo a la multa aplicada sobre el ajuste tratado, corresponde su confirmación, de acuerdo a los argumentos expuestos en el Considerando IX del voto de la Vocal preopinante.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:**

Confirmar los actos apelados, con costas.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.-

