



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

58.752/2019 "FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"
Buenos Aires, 18 de junio de 2020.- MFO

Y VISTOS: estos autos, caratulados "Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", y

CONSIDERANDO:

I.- Que, por hallarse la causa en condiciones de ser resuelta, en los términos de las facultades atribuidas a las cámaras de apelaciones por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en lo referente a "...disponer la habilitación de la feria extraordinaria para el tratamiento y resolución de todos los recursos que se interpongan, que estuvieran en curso", lineamientos previstos en el acápite IV, punto 2, segundo párrafo del Anexo I, de la Acordada C.S.J.N. N° 14/2020 del 11/05/2020 (texto disponible en: www.cij.gov.ar) -mantenida en virtud de la Acordada C.S.J.N. n° 18/2020 del 08/06/2020-, el Tribunal considera pertinente disponer la habilitación de feria en este expediente. Dicha habilitación, y la consiguiente reanudación de los plazos procesales, surtirá efectos a partir de la fecha de notificación de la presente y se extenderá hasta que concluya la tramitación natural de esta sustanciación, ante esta instancia.

Cabe apuntar que, lo dispuesto, es con particular y exclusiva referencia a la presente causa, habida cuenta que en definitiva, a tales efectos, resulta suficiente la compulsa remota y electrónica de las actuaciones obrantes en el sistema informático de gestión de expedientes. De esta manera, no se torna necesario acudir a cotejar el expediente en soporte papel (y/o expedientes conexos y documentación agregada), evitándose traslados del mismo y eventual circulación de letrados o de integrantes de las distintas oficinas al efecto, en cumplimiento de las pautas trazadas por el art. 5°, in fine, de la Acordada n° 18/2020, citada.

II.- Que a fs. 352/357vta., el Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución N° 158/2015 (DV RRR1), por la que se determinó la materia imponible y el gravamen resultante de la responsable Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario en el impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2009 a 2011, se liquidaron los intereses resarcitorios y se aplicó una multa en los términos del art. 45 de la ley 11.683.

Para así decidir, tras sintetizar los planteos de ambas partes, puntualizó que el tema a resolver se circunscribía a establecer si, en relación al impuesto a las ganancias, correspondía que declarara e ingresara dicho impuesto el fideicomiso, en tanto los fiduciarios-beneficiarios eran residentes en el país y en el exterior -tesis fiscal- o si, por el contrario, los fiduciarios-beneficiarios domiciliados en el país debían declarar la ganancia del fideicomiso mientras que este último debía



declarar e ingresar el aludido tributo únicamente respecto de los fiduciantes-beneficiarios no residentes -posición del actor-.

Refirió a lo dispuesto por la ley 24.441 en su artículo primero, y a que, en la actualidad, la figura del fideicomiso había sido incorporada al Código Civil y Comercial de la Nación, en sus arts. 1666 y siguientes, no contemplando cambios significativos en cuanto al concepto del contrato previsto por la ley mencionada en primer término.

Aclaró que la ley definía, entre otros aspectos, las partes intervinientes en la celebración del fideicomiso, así como la individualización de los bienes objeto del contrato, el plazo o condición a los que se sujetaba el dominio fiduciario y el destino de los bienes a su finalización.

Recordó que el fiduciario (que podía ser cualquier persona, humana o jurídica), era el administrador de los bienes y debía cumplir con las obligaciones impuestas por la ley o la convención con la prudencia y diligencia del buen hombre de negocios, así como rendir cuentas a los beneficiarios con una periodicidad no mayor a un año. Asimismo, que el fiduciante (quien también podía ser una persona humana o jurídica, y ser residente en el país o en el exterior), era el que aportaba los bienes al fideicomiso, mientras que el beneficiario era el que recibía el producido de la administración, siendo que el fiduciante podía coincidir con el beneficiario.

Afirmó que, en cuanto a la situación tributaria del fideicomiso, en el caso del impuesto a las ganancias, la ley lo distinguía como sujeto del aludido impuesto, dependiendo de que los beneficiarios fueran residentes en el país o en el exterior.

En tal sentido, transcribió las disposiciones de los artículos 49, inc. d), 50 y 69, inc. a) apartado 6) de la ley del impuesto a las ganancias; del art. 6° de la ley 11.683; y del primer y cuarto artículos sin número agregados a continuación del art. 70 del decreto reglamentario de la ley del mencionado tributo. Por otra parte, aludió a que en el caso de que los fiduciantes-beneficiarios fueran residentes en el exterior, se debía proceder conforme lo preveía los artículos 90 a 93 de la ley del gravamen; es decir, el fideicomiso debía retener el treinta y cinco por ciento de los resultados, como pago único y definitivo a aquéllos, e ingresar el impuesto correspondiente.

Precisó que, en el caso de autos, el 30 de septiembre de 2002, se celebró un fideicomiso de administración, que tenía por objeto "... la adquisición de parte del fiduciario de la propiedad fiduciaria de los derechos personales de los fiduciantes beneficiarios de adquirir el inmueble de la calle Córdoba N° 1101 de la ciudad de Rosario (edificio La Favorita de Rosario) y la entrega a los fiduciantes beneficiarios del importe de los alquileres del referido inmueble netos de los gastos a





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

58.752/2019 “FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO” cargo de la locadora” (sic); asimismo, que el fiduciario era la Compañía Asturias S.A., y los beneficiarios eran las mismas personas que revestían la calidad de fiduciantes, y que éstos recibirían el dominio del inmueble al extinguirse el fideicomiso.

Señaló que conforme surgía del informe final de inspección obrante en las actuaciones administrativas:

- el organismo fiscal inició la fiscalización del actor, como consecuencia del análisis llevado a cabo a la contribuyente “García Hnos. y Cía La Favorita S.A.”, en el que se determinó que el inmueble donde giraba la tienda Falabella era propiedad del Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario;

- a partir de tal hecho, se comenzó a examinar el tratamiento dado en el impuesto a las ganancias como sujeto del impuesto a las rentas por el alquiler del inmueble por parte del fideicomiso, constatándose que la composición de dicho fideicomiso en relación a los fiduciantes-beneficiarios, informada en el año 2009, era de cuatro residentes en el exterior y treinta y cinco residentes en el país;

- la fiscalización actuante señaló que el fideicomiso presentaba las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos 2009, 2010 y 2011, declarando la totalidad de la renta obtenida, y deducía de la base imponible, vía ajuste impositivo que disminuía la ganancia contable, el importe de la renta atribuible a los beneficiarios del país, a la vez que tributaba la tasa del treinta y cinco por ciento sobre las rentas correspondientes a los beneficiarios residentes en el exterior;

- a los efectos de verificar el tratamiento contable e impositivo dado a la distribución del beneficio neto de los alquileres percibidos con relación a los fiduciantes-beneficiarios del país, la fiscalización procedió a circularizar una muestra de éstos, observando que: algunos no respondieron; de aquellos que sí respondieron, no existía un criterio uniforme de declaración de la renta, y si bien la mayoría la incorporaba como renta de la tercera categoría, otros lo hacía como renta de la segunda categoría y uno como renta de la segunda categoría;

- el ente fiscal alegó que la mecánica empleada por Fideicomiso La Favorita de Rosario para determinar el impuesto a las ganancias causaba un perjuicio fiscal, en atención a que los fiduciantes-beneficiarios -de conformidad con el relevamiento antes indicado-, no declararon en su totalidad la renta informada por el apelante, existiendo diferencias significativas entre el impuesto proyectado y el efectivamente ingresado;

- se requirió a la actora que indicara el sustento legal, doctrinario o jurisprudencial del criterio sostenido en la determinación del impuesto a las ganancias, lo que hizo a fs. 161/183 de las actuaciones administrativas;



- la fiscalización concluyó que correspondía efectuar el ajuste, aplicando a la totalidad de la renta obtenida por el fideicomiso la tasa del treinta y cinco por ciento, con base en un análisis que abarcaba la ley del impuesto a las ganancias, su decreto reglamentario y los dictámenes emanados del propio organismo, que consideraba que "... en el caso que se combinen beneficiarios fiduciantes y no fiduciantes o residentes del exterior, no existe normativa específica que contemple estas situaciones mixtas, toda vez que la normativa contempla el tratamiento de la figura del fideicomiso desde una óptica pura, estableciendo como norma la condición de sujeto del impuesto a las ganancias y como excepción la figura del fiduciante-beneficiario sobre el cual recae la obligación del tributo" (sic).

Puso de relieve que, entonces, en el *sub examine* debía esclarecerse, si cuando la ley se apartaba por excepción de la regla general - fideicomisos no financieros donde fiduciante/beneficiario fuera un sujeto del país, supuesto en que se tributaba en cabeza de cada fiduciante/beneficiario - por existir aunque sea un solo fiduciante que fuera beneficiario del exterior (sujeto incluido en el título V de la ley), esto provocaba que la liquidación total del gravamen recayera en el sujeto fideicomiso del país, o si, por el contrario, la existencia de un fiduciante que fuera beneficiario del exterior no modificaba la atribución a los fiduciantes beneficiarios de país y solo provocaba que el fideicomiso debía actuar como responsable por deuda ajena del beneficiario del exterior.

Adujo que la redacción de la normativa detallada más arriba no resultaba del todo apropiada para otorgar seguridad jurídica a la figura bajo estudio.

Explicitó que la construcción del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias, en la parte pertinente, disponía la tasa del 35% para todos los fideicomisos constituidos en el país pero, en aquellos fideicomisos donde el fiduciante fuera beneficiario, se regían por las normas del artículo 49 de dicho ordenamiento legal y las del cuarto artículo sin número agregado a continuación del 70 del reglamento de la citada ley; es decir, como ganancia de la tercera categoría y en la forma proporcional atribuida por el fiduciario a cada fiduciante- beneficiario.

Añadió que, en cambio, en aquellos fideicomisos donde el fiduciante fuera un beneficiario del exterior, no se aplicaba dicha excepción y aquéllos estaban sujetos a la tasa general del treinta y cinco por ciento.

Hizo hincapié en que, en ninguno de ambos supuestos, quedaba plenamente establecido si la excepción, o la excepción de dicha excepción, aplicaban a tratar en forma distinta o general, según se tratara de fiduciantes beneficiarios del país o del exterior, sólo a estos sujetos o si, su sola integración a un fideicomiso arrastraba al resto de los fiduciantes no beneficiarios o al resto de fiduciantes beneficiarios del país, respectivamente.

Aclaró que para simplificar las "... galimatías que propone una





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

58.752/2019 “FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”
confusa técnica legislativa, digamos que si se trata de un fideicomiso no financiero, del país, integrado por todos fiduciantes beneficiarios del país, sin dudas se cumpliría en forma plena la excepción y todos ellos tributarían en forma personal por las rentas que le atribuiría el fiduciario”... “[a]hora bien, si el fideicomiso estuviera compuesto por fiduciantes beneficiarios del país y uno solo de ellos no detentara ambas cualidades, por ejemplo fuera un fiduciante no beneficiario, no habría previsión explícita en la ley o reglamentación para tratar a éste último de manera distinta, por excepción, atribuyendo a los primeros su proporción de renta mientras que, el fideicomiso, como responsable por deuda ajena, liquidaría la renta del fiduciante no beneficiario y determinaría por éste el gravamen a la tasa del 35% para luego asignarle su participación” (sic).

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

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

Ponderó que, en el contexto señalado, se apreciaba en primer término que el ente fiscal no sólo trataba de avalar su criterio en la interpretación de la ley, sino que también consideraba que ante el incumplimiento de terceros sobre sus obligaciones fiscales se debía atribuir el total de rentas gravadas al fideicomiso.

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

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

Aludió a que no podía aceptarse una tesitura como la sostenida por el ente fiscal, por cuanto, no encontraba sus orígenes en las normas



relacionadas con el tema debatido en autos. Agregó que la explicación brindada por el fisco para sostener su postulación (economía de fiscalización), no podía ser aceptada.

Recordó que el actor se agraviaba por considerar que no resultaba razonable modificar la situación fiscal del conjunto, por la residencia de alguno de los miembros fiduciantes- beneficiarios.

Precisó que debía acogerse la queja, a poco de analizar la economía general del gravamen y de atender a la naturaleza del hecho imponible y su aspecto subjetivo.

Luego de citar doctrina relacionada con los sujetos de la obligación tributaria, su grado de responsabilidad para el pago del tributo y su conexión con los hechos objetivos que constitúan el supuesto legal de la aludida obligación, ponderó que en el caso, "... mientras que el hecho imponible permanecía incólume, el sujeto pasivo de la obligación mutaría en función de la residencia de cualquiera de los componentes del fideicomiso y al cambiar el sujeto se modificaría la valoración de la capacidad contributiva, ya que se efectuaría sobre diferentes sujetos y esto podría suceder en forma alternada en el tiempo, según alguno de los componentes del fideicomiso decida alterar su lugar de residencia hacia el exterior o regresando al país" (sic).

Recalcó que la medición de la capacidad contributiva no era igual para el sujeto beneficiario que para el fideicomiso, en tanto, cuando se trataba de personas humanas el tributo alcanzaría en forma global el conjunto de beneficios del individuo con una alícuota progresiva en función de sus ingresos, considerando sus características personales; mientras que si se estaba ante un sujeto empresa (art. 69 de la ley de impuesto a las ganancias), el gravamen comprendía a cualquier tipo de renta que generase, aplicando sobre ella una tasa proporcional.

Consideró que, en tal orden de ideas, el accionar del actor no era reprochable, toda vez que consistía simplemente en aplicar las disposiciones vigentes respetando su sentido. En este aspecto, aclaró que si bien era cierto que no existía una norma que explícitamente contemplara una situación mixta (como era la planteada en el *sub examine*), ello no podía conllevar a apartarse de la letra de la ley, correspondiendo aplicar, aunque fuera de forma separada, los mecanismos previstos en ella para cada supuesto.

Señaló que, en dicha inteligencia, resultaba acertada la tesis actoral que, ante la ausencia de preceptos que se adaptaran a su negocio, imputó las ganancias del período a cada sujeto, siguiendo las pautas contenidas en la ley del tributo.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

58.752/2019 “FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Puso de relieve, asimismo, que era el propio fisco el que se alejaba de la literalidad de la ley, “... al insistir con un planteo que subsiste sólo en su perspectiva, introduciendo una nueva metodología de liquidación del impuesto que -como ya se dijo- no se encuentra prevista en la ley ni tampoco puede ser inferido como lo hizo el Juez Administrativo en la determinación de oficio” (sic).

Destacó que del cuerpo normativo bajo estudio no surgía que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciarios-beneficiarios residentes y no residentes fuera excluyente; es decir, que al aplicarse un método, éste no pudiera ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta, prevaleciendo así un criterio uniforme independientemente de las condiciones específicas de cada beneficiario que resultaba abiertamente contrario a las disposiciones de la propia ley.

Aludió a la conclusión arribada en el acto determinativo apelado con base en las normas del derecho privado, recordando, en este aspecto, lo normado por el art. 1° de la ley 11.683 y la doctrina del Alto Tribunal en materia de interpretación de las leyes tributarias.

Por otra parte, rechazó el agravio del actor dirigido a cuestionar que el organismo recaudador adoptó en el *sub examine* un criterio disímil al previsto en los manuales de capacitación. Ello, en atención al resultado obtenido de la medida para mejor proveer ordenada a fs. 279.

Concluyó que, en virtud de las circunstancias apuntadas, no siendo el ajuste perseguido una derivación lógica y literal de la ley de impuesto a las ganancias, y que alteraría de manera inapropiada e inaceptable los elementos constituyentes del hecho imponible y de la obligación tributaria como así también la oportuna y certera medición de la capacidad contributiva de los sujetos, correspondía revocar la resolución apelada.

Impuso las costas en el orden causado, en atención a las particulares características suscitadas en el pleito y a la complejidad de la materia debatida.

En este aspecto, señaló que aunque una de las partes resultara vencida en el pleito, el art. 184 de la ley 11.683 confiaba al arbitrio de los vocales que integraban el Tribunal, el eximir -total o parcialmente- a aquélla del pago de las costas, potestad que correspondía ejercer cuando resultaba que esa parte había actuado sobre la base de una razonable convicción acerca del derecho que defendió, tal cual como acontecía en el *sub lite*.

III.- Que contra dicho pronunciamiento, apelaron el actor (fs. 358/



vta.) y el Fisco Nacional (fs. 359/vta.), quienes expresaron agravios a fs. 372/379 y fs. 380/386vta., respectivamente. A fs. 389/399vta. y a fs. 402/406 obran las contestaciones de traslado del actor y del demandado.

IV.- Que el actor se agravia de la imposición de las costas en el orden causado.

Sostiene que tales costas deben ser impuestas al Fisco Nacional, toda vez que el Tribunal Fiscal resolvió revocar la resolución determinativa.

Puntualiza que el hecho de que el Tribunal *a quo* se haya apartado del criterio general de la derrota, debe ser sustentado con fundamentos que den lugar a ello y que surjan del propio decisorio, y no de la mera expresión de la particularidad y/o complejidad del caso, ya que el juez debe expresar tales fundamentos en su pronunciamiento, bajo pena de nulidad.

Se agravia, entonces, de la forma en que fueron impuestas las costas y por cuanto el Tribunal Fiscal se apartó del principio objetivo de la derrota sin haber fundado de forma suficiente tal proceder, causando así un gravamen irreparable a su parte.

Alega que, como consecuencia del accionar del fisco basado en una pretensión improcedente e ilegítima, su parte estuvo obligada a litigar durante cuatro años, con los gastos que dicha situación implica (honorarios de los profesionales intervinientes en autos y las erogaciones tales como la tasa de actuación).

Expone que el fisco, al intentar obligar a su parte a retener el treinta y cinco por ciento de los resultados de todos los fiduciantes-beneficiarios que componen el fideicomiso, se apartó de la normativa y efectuó una interpretación contraria a los principios generales que rigen la materia.

Aclara que no se advierte en el pronunciamiento apelado, razón valedera para apartarse del principio objetivo de la derrota normado por el art. 184 de la ley 11.683. Añade que tampoco se configura alguno de los supuestos de excepción previstos por la normativa legal, ya que la mera invocación de la creencia de haber actuado sobre una razonable convicción no es razón suficiente para no aplicar la máxima general apuntada.

Insiste en que el fallo de grado, en el aspecto apelado, carece de sustento que justifique la posición asumida, en tanto la referencia efectuada en los dos últimos párrafos del voto del Dr. Marchevsky, no representa una fundamentación suficiente.

Solicita que se revoque la sentencia apelada, únicamente en lo que se refiere a las costas, imponiéndose éstas, en ambas instancias, al demandado.

V.- Que el Fisco Nacional se agravia de la revocación de la resolución N° 158/2015 DO (DV RRR1).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

58.752/2019 “FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Sostiene que la decisión recurrida, en cuanto revoca el acto dictado por el organismo fiscal, causa a su parte un gravamen irreparable, por resultar arbitraria y contradictoria, y forzar la interpretación de la normativa aplicable, que establece expresamente la posición tributaria que debe asumir el fideicomiso.

Expone que conforme surge de la normativa aludida y ha sido expuesto en distintos pasajes de la sentencia apelada, la redacción de aquélla no resulta del todo apropiada para otorgar seguridad jurídica a la figura en crisis.

Manifiesta que el Tribunal *a quo* se contradice al sostener que el accionar de la actora no es susceptible de reproche -en tanto consistió en aplicar las disposiciones vigentes respetando su sentido-, y al mismo tiempo aclarar que no existe una norma que explícitamente contemple una situación mixta como es la presente.

Alega que el Tribunal Fiscal, no obstante afirmar que la normativa aplicable no resulta del todo apropiada para otorgar seguridad jurídica a la figura de *marras*, lo cual evidentemente avala la tesitura fiscal -conforme la cual el principio general pone en cabeza del fideicomiso, como sujeto tributario, la obligación de declarar e ingresar el impuesto-, decide en contra de sus dichos, forzando la interpretación de la norma a favor del contribuyente.

Transcribe los artículos 69, inc. a), apartado 6 y 49, inc. d) de la ley del impuesto a las ganancias, y el primer y el cuarto artículos sin número agregados a continuación del art. 70 del decreto reglamentario de la citada ley (texto según el decreto 254/1999).

Destaca que, como se aprecia, no surge expresamente de las normas citadas, que se haya contemplado la situación de un fideicomiso mixto, integrado tanto por fiduciantes-beneficiarios residentes en el país, como por fiduciantes-beneficiarios residentes en el exterior.

Dice que la ley utiliza la expresión “fiduciante-beneficiario” aludiendo a una parte contractual y no a un sujeto individual, por lo que el legislador ha dispuesto el tratamiento impositivo a otorgar al fideicomiso desde una óptica pura.

Reitera que la ley no contempla situaciones mixtas que permitan al fideicomiso constituirse en sujeto en los términos del punto 6) del inc. a) del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias y, a la vez, no serlo, en relación a las rentas atribuibles a los fiduciantes-beneficiarios residentes en el país, cuando coexisten fiduciantes-beneficiarios residentes en el exterior.

Arguye que la letra de la ley no admite la tributación proporcional en el supuesto que se celebren contratos de fideicomiso en los cuales se prevea la posibilidad de la existencia de beneficiarios residentes en el país y en el exterior -



como es el caso de autos-, "... toda vez que, sus términos son claros al prever dos situaciones desde la faz subjetiva, esto es, la tributación del fideicomiso o del fiduciante-beneficiario, según el caso" (sic).

Explica que, en el caso, se observa la existencia de un contrato de fideicomiso en el marco del cual se plantea una situación mixta, en tanto existen fiduciantes-beneficiarios en el país y fiduciantes-beneficiarios residentes en el exterior.

Alega que, en tales condiciones, por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del art. 69, inc. a) punto 6) de la ley del tributo, puesto que el único supuesto en el que corresponde la exclusión de aquél como sujeto, es cuando existe una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios residentes en el país, situación que no se verifica en el *sub examine*.

Recalca que el fideicomiso no puede ser sujeto y no serlo al mismo tiempo; es decir, o se verifica el supuesto de exclusión (debiendo tributar los fiduciantes-beneficiarios residentes del país) o de lo contrario, es aquél quien debe tributar por todos los beneficiarios-beneficiarios.

Manifiesta que cuando la ley dispone "... excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario", se requiere una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios residentes en el país, situación que no acontece en el fideicomiso mixto.

Esgrime que la regla general prevista por el legislador, es considerar al fideicomiso como sujeto en el impuesto a las ganancias, apartándose de tal mecanismo únicamente cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios, y siempre que todos o alguno de ellos no se encuentre comprendido en el título V de la ley del impuesto, lo cual remitiría a la regla general.

Concluye que, en función de lo expuesto, resulta a todas luces evidente la errónea interpretación de la normativa aplicable en la que incurre el Tribunal Fiscal de la Nación para revocar la resolución administrativa impugnada, forzando dicha interpretación sin fundamento cierto y válido para ello, por lo que el fallo apelado debe ser revocado, con expresa imposición de costas al accionante.

VI.- Que, en primer lugar, corresponde referir al conjunto de normas involucradas en el presente caso.

Así, los arts. 49, 50 y 69 de la ley del impuesto a las ganancias (texto vigente a la fecha de los hechos de la causa), disponían, en lo que aquí interesa:

"Art. 49 - Constituyen ganancias de la tercera categoría:

d 1) las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V;"





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

58.752/2019 "FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO"

"Art. 50 - *El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales y de las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 49, se considerará, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares.*"

"Art. 69 - *Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a las siguientes tasas:*

a) *Al 35% (treinta y cinco por ciento):*

6. *Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la ley 24441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario. La excepción dispuesta en el presente párrafo no será de aplicación en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el Título V.*

7. *Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1 de la ley 24083 y sus modificaciones.*

Los sujetos mencionados en los apartados precedentes quedan comprendidos en este inciso desde la fecha del acta fundacional o de celebración del respectivo contrato, según corresponda.

A efectos de lo previsto en los apartados 6 y 7 de este inciso, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión, respectivamente, quedan comprendidas en el inciso e), del artículo 16, de la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.)."

Por su parte, el art. 6°, inciso e) de la ley 11.683 (en su texto vigente al momento de los hechos de la causa, y que se corresponde con el art. 16, inc. e) de la ley 11.683 mencionado por el art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias transcrito en el párrafo precedente), establecía:

"Art. 6. *Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:*

e) *Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero."*



Por último, el decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, prescribía en el primer y el cuarto artículos sin número agregados a continuación del art. 70 (texto conforme el decreto 254/1999, vigente a la fecha de los hechos de la causa), que:

"ARTICULO ... - De acuerdo con lo previsto en los Apartados 6 y 7 del inciso a) del artículo 69 de la ley, las personas físicas o jurídicas que asuman la calidad de fiduciarios y las sociedades gerentes de los fondos comunes de inversión, respectivamente, deberán ingresar en cada año fiscal el impuesto que se devengue sobre:

a) las ganancias netas imponibles obtenidas por el ejercicio de la propiedad fiduciaria, respecto de los fideicomisos comprendidos en el apartado 6 indicado, o

b) las ganancias netas imponibles obtenidas por el fondo, respecto de los fondos comunes de inversión mencionados en el Apartado 7 aludido.

A tales fines, se considerará como año fiscal el establecido en el primer párrafo del artículo 18 de la ley.

Para la determinación de la ganancia neta imponible, no serán deducibles los importes que, bajo cualquier denominación, corresponda asignar en concepto de distribución de utilidades."

"ARTICULO ... - Cuando el fiduciante posea la calidad de beneficiario del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de la ley, el fiduciario le atribuirá, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria."

A los efectos previstos en el presente artículo resultará de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 50 de la ley, considerándose a los fines de la determinación de la ganancia neta del fiduciante-beneficiario tales resultados como provenientes de la tercera categoría."

VII.- Que en las presentes actuaciones no existe discrepancia en cuanto a los hechos ni a la naturaleza, condiciones y características del fideicomiso de marras (fideicomiso de administración, en el que los fiduciantes resultan ser los beneficiarios, siendo treinta y cinco de ellos residentes en el país, y cuatro residentes del exterior). Tampoco la hay en orden a cuáles son las normas que rigen la cuestión, siendo éstas las reseñadas en el considerando que antecede.

La controversia habida entre las partes radica, única y exclusivamente, en una disímil interpretación de la normativa aludida, que conlleva al ajuste practicado por el fisco en cabeza del Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario por parte del ente recaudador, y a su impugnación por parte del dicho





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

58.752/2019 “FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”
responsable, quien alega que declaró e ingresó el impuesto a las ganancias en su justa medida.

La tesitura del ente recaudador, sostenida en la resolución N° 158/2015 (DV RRR1) -ver copia a fs. 5/53-, se centra en considerar que la normativa contempla al fideicomiso desde una óptica pura y no admite la tributación proporcional (o situaciones mixtas), de tal modo que si coexisten fiduciantes-beneficiarios residentes argentinos con otros no residentes, el sujeto pasivo (contribuyente) del impuesto a las ganancias es el fideicomiso -ver fs. 48-.

En efecto, conforme se desprende de la lectura de la citada resolución, los fiscalizadores advirtieron que el fideicomiso presentó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011, declarando la totalidad de la renta obtenida, y deduciendo de la base imponible -vía ajuste impositivo que disminuía la ganancia contable- el importe de la renta atribuible a los beneficiarios del país, tributando la tasa del treinta y cinco por ciento sobre las rentas correspondientes a los beneficiarios residentes del exterior.

Señala la aludida resolución que los funcionarios actuantes en la fiscalización concluyeron que: - la ley 25.063, al modificar la ley del impuesto a las ganancias, otorgó personería fiscal a los fideicomisos, incorporándolos en el ap. 6) del inciso a) del artículo 69, pasando a revestir una personalidad tributaria propia, alcanzando a los fideicomisos con una alícuota del treinta y cinco por ciento, como cualquier sociedad de capital, cuando los beneficiarios no eran fiduciantes o eran residentes en el exterior; - cuando los fiduciantes eran beneficiarios, el fideicomiso sería la unidad de imputación de la renta, pero el impuesto recaía en cabeza del fiduciante, debiendo exponerlo como renta de la tercera categoría; - en el caso que se combinaran beneficiarios fiduciantes y no fiduciantes o residentes en el exterior, no existía una normativa específica que contemplara dicha situación mixta; - es decir, la ley del impuesto a las ganancias y el decreto reglamentario no contemplaban específicamente situaciones mixtas, sino el tratamiento de la figura del fideicomiso desde una óptica pura, estableciendo como norma la condición de sujeto del impuesto a las ganancias y como excepción la figura del fiduciante-beneficiario sobre el cual recaía la obligación del tributo (tal es la síntesis de la tesis fiscal que derivó en el ajuste en el impuesto a las ganancias, períodos 2009, 2010 y 2011, gravando a la tasa del treinta y cinco por ciento la totalidad de la renta obtenida por el Fideicomiso La Favorita de Rosario).

En sus extensos considerandos, la mencionada resolución determinativa desestima los planteos defensivos formulados por el contribuyente.

Luego, la Sra. Jefa (int) de la División Jurídica A/C División



Revisión y Recursos, concluye que corresponde determinar de oficio la materia imponible y el gravamen del responsable Fideicomiso Edificio La Favorita de Rosario en el impuesto a las ganancias, períodos 2009, 2010 y 2011 -confirmando de tal manera el ajuste propuesto por los fiscalizadores, con una pequeña diferencia en cuanto a su monto, motivada en aspectos liquidatorios que no se relacionan con el tema aquí en discusión; ver fs. 46-. Ello al señalar -se reitera- que resulta procedente la determinación, “... *siendo el motivo de la presente resolución, como se expuso anteriormente en los considerandos que anteceden, que la normativa vigente contempla al fideicomiso desde una óptica pura y no admite la tributación proporcional (o situaciones mixtas), de modo tal que si coexisten fiduciantes-beneficiarios residentes argentinos con otros no residentes, el sujeto pasivo (contribuyente) del impuesto es el fideicomiso*” (sic) -ver fs. 48-.

Recurrida dicha resolución por el aquí actor, el Tribunal Fiscal de la Nación -tal como se vió- admitió dicho recurso y revocó el acto determinativo, al concluir que resultaba acertada la tesis actuarial y no la sostenida por el fisco, y precisar que el ajuste perseguido no constituía una derivación lógica y literal de la ley de impuesto a las ganancias, y que alteraba de manera inapropiada e inaceptable los elementos constituyentes del hecho imponible y de la obligación tributaria, como así también la oportuna y certera medición de la capacidad contributiva de los sujetos.

Ello, en atención a los fundamentos que han sido expuestos en el considerando I del presente pronunciamiento, y que pueden sintetizarse del siguiente modo: - que no puede aceptarse una tesis como la sostenida por el ente recaudador, en tanto ella no encuentra sus orígenes en las normas relacionadas con el tema *sub discussio* y, además, el argumento relacionado con la economía de la fiscalización (en atención al perjuicio fiscal generado por la forma en la que declararon e ingresaron el impuesto a las ganancias los fiduciantes-beneficiarios residentes del país) no resulta aceptable; - que debía acogerse la queja del actor relativa a que no resulta razonable modificar la situación del conjunto por la residencia de alguno de los miembros fiduciantes-beneficiarios; ello, al analizar la economía general del impuesto a las ganancias y atender a la naturaleza del hecho imponible y a su aspecto subjetivo; - en el caso, mientras que el hecho imponible permanece incólume, el sujeto pasivo de la obligación mutaría en función de la residencia de cualquiera de los componentes del fideicomiso y al cambiar el sujeto se modificaría la valoración de la capacidad contributiva, ya que se efectuaría sobre diferentes sujetos y esto podría suceder en forma alternada en el tiempo, según alguno de los componentes del fideicomiso decida alterar su lugar de residencia hacia el exterior o regresando al país; - la medición de la capacidad contributiva no es igual para el sujeto beneficiario que para el fideicomiso, en tanto, cuando se trata de personas humanas el tributo alcanza en forma global el conjunto de beneficios del





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

58.752/2019 “FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”
individuo con una alícuota progresiva en función de sus ingresos, considerando sus características personales; mientras que si se está ante un sujeto empresa (art. 69 de la ley de impuesto a las ganancias), el gravamen comprende a cualquier tipo de renta, aplicando sobre ella una tasa proporcional; - en tal orden de ideas, el accionar del actor no es susceptible de reproche, toda vez que consiste simplemente en aplicar las disposiciones vigentes respetando su sentido; - si bien es cierto que no existe una norma que explícitamente contemple una situación mixta (como es la planteada en el *sub examine*), ello no puede conllevar a apartarse de la letra de la ley, correspondiendo aplicar, aunque sea de forma separada, los mecanismos previstos en ella para cada supuesto; - en dicha inteligencia, resulta acertada la tesis actoral que, ante la ausencia de preceptos que se adapten a su negocio, imputa las ganancias del período a cada sujeto, siguiendo las pautas contenidas en la ley del impuesto a las ganancias; - es el propio fisco el que se aleja de la literalidad de la ley, al insistir con un planteo que subsiste sólo en su perspectiva, introduciendo una nueva metodología de liquidación del impuesto que -como ya se dijo- no se encuentra prevista en la ley ni tampoco puede ser inferido como lo hizo el juez administrativo en la determinación de oficio; - del cuerpo normativo bajo estudio no surge que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciarios-beneficiarios residentes y no residentes sea excluyente; es decir, que al aplicarse un método, éste no puede ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta, prevaleciendo así un criterio uniforme independientemente de las condiciones específicas de cada beneficiario, que resulta abiertamente contrario a las disposiciones de la propia ley; - no es aceptable acudir a las normas del derecho privado para sostener la tesitura fiscal, en atención a lo normado por el art. 1° de la ley 11.683 y la doctrina del Alto Tribunal en materia de interpretación de las leyes tributarias.

El Fisco Nacional apela la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación, al sostener (ver la reseña formulada en el considerando III del presente pronunciamiento) que: - la decisión recurrida resulta arbitraria y contradictoria, y fuerza la interpretación de la normativa aplicable, que establece expresamente la posición tributaria que debe asumir el fideicomiso - el Tribunal *a quo* se contradice al sostener que el accionar de la actora no es susceptible de reproche -en tanto consiste en aplicar las disposiciones vigentes respetando su sentido-, y al mismo tiempo aclarar que no existe una norma que explícitamente contemple una situación mixta como es la presente; - el Tribunal Fiscal, no obstante afirmar que la normativa aplicable no resulta del todo apropiada para otorgar seguridad jurídica a la figura de *marras*, lo cual avala la tesitura fiscal, decide en contra de sus dichos, forzando la



interpretación de la norma a favor del contribuyente; - no surge expresamente de las normas (que previamente transcribe), que se haya contemplado la situación de un fideicomiso mixto, integrado tanto por fiduciantes-beneficiarios residentes en el país, como por fiduciantes-beneficiarios residentes en el exterior; - la ley utiliza la expresión “fiduciante-beneficiario” aludiendo a una parte contractual y no a un sujeto individual, por lo que el legislador ha dispuesto el tratamiento impositivo a otorgar al fideicomiso desde una óptica pura; - la ley no contempla situaciones mixtas que permitan al fideicomiso constituirse en sujeto en los términos del punto 6) del inc. a) del artículo 69 de la ley del impuesto a las ganancias y, a la vez, no serlo, en relación a las rentas atribuibles a los fiduciantes-beneficiarios residentes en el país, cuando coexisten fiduciantes-beneficiarios residentes en el exterior; - la letra de la ley no admite la tributación proporcional en el supuesto que se celebren contratos de fideicomiso en los cuales se prevea la posibilidad de la existencia de beneficiarios residentes en el país y en el exterior -como es el caso de autos-, toda vez que, sus términos son claros al prever dos situaciones desde la faz subjetiva, esto es, la tributación del fideicomiso o del fiduciante-beneficiario, según el caso; - dadas las condiciones del caso, por imperativo legal, es el fideicomiso quien debe tributar en los términos del art. 69, inc. a) punto 6) de la ley del impuesto a las ganancias, puesto que el único supuesto en el que corresponde la exclusión de aquél como sujeto, es cuando existe una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios residentes en el país, situación que no se verifica en el *sub examine*; - el fideicomiso no puede ser sujeto y no serlo al mismo tiempo; es decir, o se verifica el supuesto de exclusión (debiendo tributar los fiduciantes-beneficiarios residentes del país) o de lo contrario, es aquél quien debe tributar por todos los beneficiarios-beneficiarios; -la regla general prevista por el legislador, es considerar al fideicomiso como sujeto en el impuesto a las ganancias, apartándose de tal mecanismo únicamente cuando exista una total adecuación entre fiduciantes y beneficiarios, y siempre que todos o alguno de ellos no se encuentre comprendido en el título V de la ley del impuesto, lo cual remitiría a la regla general; - en función de lo expuesto, resulta la errónea interpretación de la normativa aplicable en la que incurre el Tribunal Fiscal de la Nación para revocar la resolución administrativa impugnada.

A juicio de este Tribunal, el pronunciamiento del Tribunal jurisdiccional administrativo resiste incólume las críticas del apelante.

De la lectura del memorial de fs. 380/386vta., se advierte que el Fisco Nacional se limita a reiterar su postulación original, sostenida tanto por la fiscalización como en la resolución N° 158/2015 (DV RRR1), la que fue rechazada por el Tribunal Fiscal de la Nación con base en los sólidos fundamentos apuntados más arriba.

En efecto, la síntesis expuesta *ut supra* da cuenta que el escrito





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

58.752/2019 “FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”
recursivo del demandado, consiste únicamente en la transcripción de las normas aplicables al caso, y en una férrea insistencia en la interpretación que propicia de éstas -en el sentido brindado en la resolución determinativa-, la que ha sido descartada en forma absoluta por el Tribunal *a quo*.

En tales condiciones, lo cierto es que el Fisco Nacional no rebate, ni aún mínimamente, ninguno de los fundamentos que dan sustento a la decisión de la instancia de grado.

En particular, no se hace cargo del argumento consistente en que del cuerpo normativo bajo estudio no surge que el tratamiento a dispensar sobre los fiduciantes-beneficiarios residentes y los no residentes sea excluyente; es decir, que al aplicarse un método, éste no puede ser complementado con otro en razón de poseer cada sujeto una residencia distinta (de lo que deriva que el accionar del actor no merezca reproche, en tanto, ante la ausencia de preceptos que se adapten enteramente a su negocio, imputa las ganancias del período a cada sujeto, siguiendo las pautas contenidas en la ley del impuesto a las ganancias). Ni tampoco, de la conclusión consistente en que la interpretación propiciada por el ente fiscal altera de manera inapropiada e inaceptable los elementos constituyentes del hecho imponible y de la obligación tributaria, y la oportuna y certera medición de la capacidad contributiva de los sujetos. Menos aún, de los fundamentos mediante los cuales el Tribunal *a quo* desestima los planteos fiscales relacionados con el perjuicio fiscal y con la recurrencia a las normas del derecho privado.

VIII. Que no obstante que lo hasta aquí expuesto sella la suerte adversa del recurso interpuesto por el Fisco Nacional, resulta pertinente apuntar, asimismo, que si bien las normas que rigen la materia no prevén en forma puntual la particular circunstancia de hecho que acontece en el *sub examine*, en la que el fideicomiso cuenta tanto con fiduciantes beneficiarios residentes en el país como con fiduciantes beneficiarios residentes en el exterior, lo cierto es que ello no puede conllevar a una interpretación que prescinda del texto legal (así como del de las normas del decreto reglamentario).

Lógico es que la ley no puede prever en forma expresa todos y cada uno de los casos particulares que pueden acaecer, por lo que es función del intérprete subsumir adecuadamente la circunstancia fáctica de que se trate, dentro del supuesto -o de los supuestos- previsto por aquélla.

En el *sub lite*, la particular situación que se suscita es que concurren, al mismo tiempo, dos de los supuestos previstos por la norma, en tanto acontecen tanto el supuesto que habilita a aplicar la excepción contemplada por el art. 69, inc. a) apartado 6 de la ley del impuesto a las ganancias, por cuanto todos



los fiduciantes son beneficiarios, como, en forma parcial, el presupuesto que exceptúa de dicha excepción, ya que algunos de tales fiduciantes beneficiarios son residentes en el exterior.

Así, debe destacarse que ninguno de los preceptos que han sido transcritos en el considerando V del presente pronunciamiento dispone que, a los efectos de la aplicación de la excepción contemplada por el art. 69, inc. a), apartado 6, a la regla de que el fideicomiso tributa en el impuesto a las ganancias a la tasa del treinta y cinco por ciento -en el supuesto del fideicomiso no financiero-, todos y cada uno de los fiduciantes beneficiarios deben, asimismo, no ser residentes del exterior.

Tampoco establecen tales normas que se excepciona de esta excepción (es decir, de la excepción a la regla de que el fideicomiso tribute en treinta y cinco por ciento, que viene dada cuando -en los términos la propia norma- “el fiduciante posea la calidad de beneficiario”) a los casos en que alguno del conjunto de los fiduciantes beneficiarios fuere sujeto del exterior (tal la síntesis que se desprende del cuadro agregado a fs. 306, que forma parte de la documentación aportada por el ente fiscal como respuesta a la medida para mejor proveer ordenada a fs. 279).

En tal sentido, la interpretación propiciada por el ente fiscal sobre este tópico, que recurre a elaboraciones doctrinarias del derecho privado para concluir que cuando la ley utiliza la expresión fiduciante-beneficiario alude a una parte contractual y no a un sujeto individual, ha sido descartada por el Tribunal Fiscal de la Nación, sin crítica alguna por parte del apelante.

Por lo demás, dicha interpretación prescinde de considerar que en el caso de que la parte fiduciante-beneficiaria fuera residente del país, si dicha parte se encuentra integrada por distintos sujetos individuales (es decir, si hay múltiples fiduciantes-beneficiarios residentes en el país), cada uno de ellos debe declarar e ingresar el tributo por sí, conforme su particular situación en la materia.

A esta altura se debe recordar, que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra, y 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 (cfr. *Fallos*: 323:620; 325:830, entre otros).

Así, conforme lo ha expresado el Alto Tribunal, la labor del intérprete debe ajustarse a un examen atento y profundo de los términos de la ley, que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador (cfr. *Fallos*: 323:163).

Lo hasta aquí expuesto permite concluir que la interpretación de las normas propiciada por el Tribunal Fiscal a los efectos de dirimir la presente cuestión se ajusta a derecho, en tanto se atiene a los términos de la normativa





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

58.752/2019 “FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”
aplicable, no colocando a una disposición en pugna con otra.

En consecuencia, y atendiendo a lo señalado en el considerando que antecede, la apelación intentada por el Fisco Nacional no puede prosperar, por lo que corresponde confirmar la sentencia de la instancia de origen, en cuanto revoca la resolución N°158/2015 (DV RRR1).

XI.- Que resulta pertinente añadir a cuanto se lleva expuesto, a modo de digresión, que el decreto 1170/2018, modificó el texto del artículo sin número agregado a continuación del artículo 70 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias (actual art. 130, según el texto ordenado por el decreto 862/2019), del modo que sigue:

“ARTÍCULO 50.- Sustitúyese el cuarto artículo sin número incorporado a continuación del artículo 70 de la Reglamentación de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, aprobada por el artículo 1° del Decreto N° 1344/98 y sus modificatorios, por el siguiente:

“ARTÍCULO....- Cuando exista una total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso, excepto en los casos de fideicomisos financieros o de aquellos que hagan uso de la opción prevista en el apartado 8 del inciso a) del artículo 69 de la ley o de fiduciantes-beneficiarios comprendidos en el Título V de esa norma, el fiduciario le atribuirá a éstos, en la proporción que corresponda, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal con motivo del ejercicio de la propiedad fiduciaria.”.

Si bien esta norma no resulta aplicable al caso, en tanto entró en vigencia (al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial, que data del 26 de diciembre de 2018) con posterioridad a los hechos de la causa, lo cierto es que viene a definir -para los casos en que resulte aplicable- que debe existir una total coincidencia entre los fiduciantes y los beneficiarios del fideicomiso, aspecto que en la redacción anterior no se establecía.

En rigor, y sin entrar a juzgar sobre su validez, esta norma contempla como recaudo la total coincidencia entre fiduciantes y beneficiarios del fideicomiso, lo que se relacionaría con la temática de los fideicomisos mixtos compuestos por fiduciantes-beneficiarios y por fiduciantes-no beneficiarios, pero no parece aportar modificaciones en orden a los fideicomisos mixtos, integrados por fiduciantes-beneficiarios residentes en el país y fiduciantes-beneficiarios residentes del exterior.

Ello no obstante, la digresión apuntada sirve para poner de resalto -ello, en atención al criterio sostenido por el ente fiscal en orden a que la normativa vigente contempla al fideicomiso desde una óptica pura y no prevé



situaciones mixtas-, que con anterioridad al dictado de decreto que modifica el texto de la norma del decreto reglamentario apuntado, dicha regla no preveía la condición que ahora prevé: *una total coincidencia entre fiduciarios y beneficiarios del fideicomiso*; no resultando válido inferir que con anterioridad dicho recaudo rigiera.

En este aspecto, cabe recordar la doctrina del Alto Tribunal que atiende a la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria (*Fallos*: 253:332; 315:820; 316:115; 331:2672; ver esta Sala, en los autos “HSBC Bank Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo”, expte. N° 10.010/2015, sentencia del 23 de junio de 2015

X.- Que el actor se agravia de la imposición de las costas en el orden causado. Sostiene que no existe motivo para apartarse del principio objetivo de la derrota, en tanto el Fisco Nacional ha resultado vencido, al resultar revocada la resolución determinativa, y debe soportar las costas. Asimismo, se queja por cuanto -según sostiene-, el Tribunal Fiscal de la Nación no ha brindado los fundamentos que ameritan su decisión, siendo insuficientes las razones apuntadas en los últimos tres párrafos del voto del Vocal preopinante.

A juicio de esta Sala, resulta suficiente fundamento para apartarse del principio objetivo de la derrota, el señalado por el Tribunal Fiscal.

En efecto, tanto las particularidades circunstancias suscitadas en la causa como la complejidad de la materia discutida, ameritan dicho apartamiento y la imposición de las costas por su orden.

En este aspecto, tales circunstancias lucen suficientemente reflejadas mediante el amplio desarrollo argumental efectuado respecto de la temática de fondo, y para comprobar esta afirmación basta remitirse tanto a los considerandos del fallo apelado como a los del presente pronunciamiento.

Por lo expuesto, cabe confirmar la imposición de las costas decidida en la instancia de origen.

Por análogas razones, las costas de esta instancia se distribuyen, asimismo, en el orden causado (art. 68, segunda parte, del C.P.C.C.N.)

Por las razones expuestas, el Tribunal RESUELVE: a) disponer la habilitación de feria en este expediente y la consiguiente reanudación de los plazos procesales a partir de la notificación de la presente y hasta que concluya su tramitación natural ante esta instancia; b) rechazar las apelaciones del actor y del Fisco Nacional; c) en consecuencia, confirmar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en lo que fue materia de agravios; d) imponer las costas de esta instancia por su orden.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA II

58.752/2019 “FIDEICOMISO EDIFICIO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

MARÍA CLAUDIA CAPUTI

JOSE LUIS LOPEZ CASTIÑEIRA

LUIS MARÍA MARQUEZ



#34282561#260553662#20200617131708250