

Tribunal: Tribunal Fiscal de la Nación, sala B
Partes: Bahía Blanca Plaza Shopping S.A.
Fecha: 07/10/2005

Sumarios

1 - Resulta improcedente el criterio de la Administración Federal de Ingresos Públicos que aplicando las disposiciones contenidas en el art. 11 de la ley de impuesto al valor agregado pretendió que una empresa constructora devolviera, al momento de la enajenación, los créditos fiscales originados por una construcción sobre inmueble propio, ya que dicha operatoria se produjo dentro de los tres años previstos en el art. 5 del decreto reglamentario de la ley del gravamen por lo que corresponde otorgarle el tratamiento de venta.

2 - Aquel que construye un inmueble para lucrar con él, ya sea mediante una actividad comercial sobre lo ejecutado, ya sea vendiéndolo total o parcialmente, es una empresa constructora subjetivamente encuadrada en el art. 4º, inc. d) de la ley del impuesto al valor agregado.

Buenos Aires, octubre 7 de 2005.

El doctor *Castro* dijo:

I. Que, a fs. 29/39 vta. se presenta el apoderado del contribuyente a efectos de interponer recurso de apelación contra el acto de fecha 31/7/2003, mediante el cual se determina la obligación impositiva del recurrente relacionada con el Impuesto al Valor Agregado del período fiscal diciembre/2000, reduciéndose su saldo técnico a favor.

Que, la controversia de autos estriba en la discrepancia en el tratamiento tributario en el Impuesto al Valor Agregado respecto de la venta del inmueble efectuada por la recurrente en dicho período, donde el Fisco Nacional aduce la existencia de una desafectación de bien de uso de la firma, regulada por el art. 11, tercer párrafo, de la ley del gravamen, donde la venta no se encontraría gravada, aunque deberían reintegrarse los créditos fiscales originados en la obra, mientras que el contribuyente, basándose en su carácter de empresa constructora, le otorga el carácter de venta de lo construido sobre inmueble propio (art. 3º, inc. b], de la ley, de consuno con lo dispuesto por el art. 5º del decreto reglamentario de la ley).

Que, comienza el recurrente efectuando un breve relato de los antecedentes de la pretensión fiscal, donde en la vista se plasmaba que el contribuyente había recurrido al sistema de la consulta vinculante res. general 858 (AFIP), referida al tratamiento de la operación venta sobre inmueble propio en diciembre de 2000, recordándose que poseía el carácter de vinculante y debía ser acatado con la consiguiente renuncia a entablar cualquier recurso contra la decidido.

Que, señala que el Fisco incurre en una contradicción entre el acto determinativo y lo señalado en la actuación originada en la consulta vinculante, donde sí se reconoció el carácter de empresa constructora de su mandante.

Que, retomando los antecedentes de hecho, expresa que la sociedad tiene en su estatuto social el objeto de construcción, instalación y explotación de centros comerciales. Así, se edificó sobre un inmueble propio una construcción compuesta de distintos locales de diversos tipos con características de shopping center que, con el propósito de lucrar con el mismo, fue arrendado y concesionado a

terceras personas, tratamiento que fuera conformado por la AFIP mediante otra consulta vinculante efectuada en el año 1998.

Que, destaca las contradicciones internas del organismo en relación con su carácter o no de empresa constructora mencionando dos actos de los organismos de Asesoría Técnica y la nota emitida por la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva del Organismo Recaudador.

Que, explica que transcurridos dos años de terminada la construcción su mandante vendió el inmueble en atención a los problemas financieros por los que discurría en el mes de diciembre de 2000, a un responsable inscripto facturándosele el Impuesto al Valor Agregado en forma discriminada.

Que, reconoce que dicha venta fue sometida al procedimiento de consulta vinculante que fue contestada por la aludida nota 1885/01 de la SGLTI dentro del marco de la actuación 64/01, respuesta a la que califica de ambigua, lo que derivó en la presentación de un recurso de aclaratoria contra la misma fundada en la existencia de las contradicciones apuntadas.

Que, precisa que en forma simultánea se inicia la fiscalización con los respectivos requerimientos relativos a la operación, sugiriéndose un ajuste que no fue conformado y dándose, en consecuencia, inicio al procedimiento determinativo con una vista donde en momento alguno se niega el carácter de empresa constructora a su mandante, lo que así aparece taxativamente negado en el acto determinativo.

Que, entrando de lleno en los agravios que le causa la determinación, desarrolla su interpretación relativa al art. 4º, inc. d), de la ley del gravamen, con cita doctrinaria en apoyo de su tesis, concluyendo que la ley asigna al propósito de lucro de la construcción por parte de la empresa, la calidad de sujeto del impuesto como "empresa constructora", cuya venta posterior de lo construido habilita la utilización definitiva de los créditos fiscales generados por la obra. Agrega que, conforme la redacción amplia de la ley, cualquier modo de obtención de lucro es útil para categorizar la operación, lo que, en este caso, es sabido, lo fue a través de contratos de arrendamiento y concesión.

Que, complementa que resulta inaplicable al caso las conclusiones vertidas en la Actuación 185/96 DAT citadas en la determinación por los motivos que expone, entre los que enuncia que el caso es anterior al art. 5º del decreto reglamentario de la ley.

Que, a continuación, plantea la nulidad absoluta por la denegatoria arbitraria e infundada de la prueba pericial contable ofrecida en el descargo, la que considera violatoria del debido proceso adjetivo y del derecho constitucional de defensa en juicio, al entender frustrada, por acto arbitrario, la única etapa procesal prevista para ofrecer las pruebas que hacen al derecho de defensa.

Que, aclara que si bien se sometió al sistema de consulta vinculante, también es cierto que a su juicio dicho procedimiento no se encuentra concluido por no haberse contestado el recurso de aclaratoria, lo que legitima su accionar en esta instancia.

Que, amén de lo expuesto, el acatamiento que menciona la resolución que reglamenta la consulta se limita a la respuesta como tal, ya que una interpretación más amplia sería contraria a normas constitucionales que aseguran el derecho de defensa y el acceso a la revisión judicial de los actos administrativos, al margen de que la res. General 858 carece de rango normativo para impedir el régimen recursivo previsto en la ley 11.683.

Que, por último, ofrece prueba y reserva caso federal.

II. Que, a fs. 45/54 vta. se presenta el Fisco por medio de apoderado contestando el recurso interpuesto y solicitando la confirmación del acto por los motivos que allí expone.

Que, en primer lugar, sostiene que no se está en presencia de un acto carente de causa por no existir o ser falsos los hechos invocados en el mismo sino que, por el contrario, el reclamo operó con fundamento en los hechos verificados por este Organismo a través de sus funcionarios y en el derecho

vigente y aplicable al caso. Agrega, que en los considerandos de la resolución recurrida se han reseñado y analizado los hechos motivo de ajuste en forma pormenorizada, lo que confirma que el acto no se halla viciado en los términos previstos por el art. 14 de la ley 19.549.

Que, en cuanto al fondo del asunto, señala que durante el trámite de fiscalización fue realizada la consulta vinculante que concluyó afirmando que la obra por inmueble propio está alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado; en virtud del art. 3º, inc. b), de la ley del tributo, perfeccionándose el hecho imponible en el momento de su venta. Aclara que, en definitiva, la enajenación del inmueble no se encuentra gravada, por lo que correspondió, tal como lo señala la resolución apelada, adicionar al débito fiscal del período 12/2000 en que se produjo la venta, el crédito fiscal imputable a la construcción conforme las normas que surgen del art. 11, 3er. párrafo, de la ley del impuesto. Formula reserva del caso federal.

III. Que, a fs. a fs. 81/83 luce la pericia contable producida en autos, a fs. 84 se cierra la instrucción, elevándose la causa a la sala B a fs. 89, la que de inmediato la puso para alegar. A fs. 92/93 vta. obra agregado el alegato producido por el Fisco Nacional, no habiendo hecho uso del derecho acordado la parte actora, conforme surge de la constancia de fs. 95. Finalmente, a fs. 96 se llaman los autos para sentencia.

IV. Que, por un orden lógico de precedencia, corresponde referirse en primer término, a pesar de su ubicación expositiva, al planteo de nulidad absoluta formulado por el recurrente a fs. 35 vta. y siguientes.

Que, respecto de la nulidad que derivaría de la falta de consideración de la prueba ofrecida, resulta dificultoso que puede generarse por esta sola circunstancia. Así como resulta cierto que el contribuyente tiene derecho a ofrecer pruebas durante el procedimiento, el juez administrativo interviniente tiene el deber de evaluar su admisibilidad procesal. Esta evaluación discrecional cae, por supuesto, dentro de la órbita jurisdiccional de este Tribunal, quien juzgará, en definitiva, sobre la pertinencia o ilegitimidad de la resolución adoptada en la etapa anterior, pero para lo cual, deberá, necesariamente, entrar al examen de la cuestión de fondo controvertida y cómo ésta fue propuesta por ambas partes. Solamente dicho examen permitirá a este Tribunal evaluar, a la postre, la justeza del rechazo probatorio en sede fiscal, agravio que se toma inviable en proposición excepcional.

Que, en el caso, no resulta ocioso advertir igualmente, que el Fisco debe propender a resguardar debidamente el derecho de defensa por ante su sede, lo que en la materia se traduce en una evaluación amplia de la pertinencia de los medios probatorios elegidos, en tanto la mecanicidad y repetitividad de ciertos criterios restrictivos en su aceptación, terminarían por vaciar de significado a la vista con que se inicia el procedimiento y a las reformas de la ley de procedimiento (actual art. 166), que tienden a poner en manos de la administración todos los medios probatorios de los que intentará valerse el contribuyente en forma previa al dictado del acto determinativo, resaltando, claramente, la función de "autotutela" administrativa que se traduce también de un examen amplio relacionado con la admisibilidad probatoria de los contribuyentes.

Que, en suma, el rechazo de la prueba aportada por el contribuyente en sede administrativa es un dato que macula el accionar de la administración, si bien no acarrea su nulidad. En este sentido, resulta de estricta aplicación la inveterada jurisprudencia de este Tribunal que enseña que "Si bien los vicios señalados por la actora afectan al acto administrativo cuestionado, no acarrear, sin embargo, la nulidad del mismo, toda vez que se ha podido alegar en esta Instancia en resguardo de su derecho. Se hace, entonces, de aplicación la doctrina según la cual las nulidades son susceptibles de convalidarse salvo que por su gravedad sean imposibles de subsanar por la vía del recurso de apelación." (cfr. TFN, Alberto, Aldo E. y otros 29/06/76, reiterada por esta sala in re "Yoma S.A.", sentencia de fecha 22/08/97) de consuno con la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema de Justicia en fallos 205:549; 247:52; 267:93.

Que, por todo lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada.

V. Que, entrando al fondo del asunto, en primer término, corresponde realizar un detalle minucioso de las circunstancias de hecho que rodean a la causa y sobre las cuales no existe controversia.

Que, en este orden de ideas, es preciso señalar que la empresa Bahía Blanca Shopping, teniendo entre sus facultades estatutarias la construcción de inmuebles, construyó, sobre terreno propio, un emprendimiento edilicio con características de shopping center con la intención primaria de explotarlo comercialmente mediante contratos de concesión comercial y/o arrendamientos sobre los distintos locales que lo conformaban, cosa que efectivamente realizó durante el plazo de 2 años.

Que, la discrepancia en autos se basa en que el contribuyente aduce encontrarse sometido al tratamiento de venta de inmueble al calificarse subjetivamente como empresa constructora, mientras que el Fisco niega dicho carácter subjetivo y considera la transferencia de titularidad del mismo como una desafectación de bien de uso.

Que, el tema definitorio y primario a efectos de encuadrar el tema estriba en determinar si la apelante reviste el carácter de empresa constructora. Para ello, debe repararse en que el art. 4º, inc. d), de la ley del tributo designa como sujetos pasivos del hecho imponible previsto en el art. 3º, inc. b), a quienes sean "empresas constructoras" que realicen obras a que se refiere este último inciso, aclarando que se entenderá que revisten el carácter de empresas constructoras las que directamente o a través de terceros efectúen las citadas obras *"con el propósito de obtener un lucro con su ejecución o con la posterior venta, total o parcial del inmueble"*.

Que, ello así, la tesis del fisco de negar el carácter de empresa constructora a la actora al señalar que el propósito de la construcción del shopping no era venderlo sino explotarlo comercialmente, resulta errada, mucho más allá de la precisa descripción estatutaria que claramente le reconoce tal carácter a la sociedad dentro de su objeto legal. Para ello, y más allá del aspecto formal del estatuto que es favorable a la tesis del recurrente pero no decisivo, es preciso realizar una detenida interpretación del plexo legal.

Que, en efecto, la ley del gravamen no limita la calificación subjetiva como empresa constructora a aquellos sujetos que sólo construyan sobre inmueble propio para vender lo construido, sino que, antes bien, también revisten dicho carácter las empresas que construyen un inmueble de forma de obtener un lucro con su ejecución (construcción).

Que, quien construye un inmueble para lucrar con el mismo, ya sea mediante actividad comercial sobre lo ejecutado, ya sea vendiéndolo total o parcialmente, es una empresa constructora subjetivamente encuadrada en el art. 4º, inc. d), de la ley del gravamen.

Que, ello es así, en tanto surge claro de la letra de la ley, primera fuente de interpretación de la voluntad del legislador (CSJN, fallos 320:1909 y 302:1600, entre muchos otros), que la disposición subjetiva analizada contempla dos casos bien distintos de empresas constructoras: quien ejecuta un inmueble para lucrar comercialmente con la explotación de lo construido "o" (conjunción disyuntiva lo que señala la diversidad del supuesto) aquel que construye, simplemente para vender total o parcialmente el inmueble con posterioridad.

Que, esta sutil, pero fundamental disquisición, no parece haber sido advertida por el Fisco en su inadecuada interpretación normativa.

Que, una vez calificado subjetivamente el contribuyente frente al gravamen, debe recordarse que no existe discrepancia respecto que el inmueble fue construido sobre un terreno de la sociedad hoy apelante y que se vendió a poco más de dos años de su habilitación primigenia (ver prueba pericial contable a fs. 81/82 vta.). En este sentido, no habiendo transcurrido los tres años que marca el art. 5º del decreto reglamentario de la ley, es acertado el tratamiento tributario que le dispensara a la operación el contribuyente.

Que, la solución expuesta se refuerza por cuanto como bien señala el recurrente en su libelo, es el propio decreto reglamentario en su art. 5° el cual no discrimina dicho tratamiento adoptado por el contribuyente por el mero hecho de que la obra se encontrare arrendada o gravada con derechos reales que otorgue la disponibilidad física del inmueble a terceros, siempre y cuando la venta se realice antes de los tres años, máxime cuando en ese plazo tampoco son computables los períodos donde la obra hubiera estado arrendada o cedida a terceros por derechos reales de uso y goce.

Que, de lo contrario, si se admitiera la tesis fiscal respecto la cual el mero hecho de lucrar con arrendamientos o concesiones excluye el tratamiento de venta de inmueble, aun cuando ésta se materialice dentro de los tres años previstos en el reglamento, cabría entender que la mención del artículo reglamentario carecería de sentido y congruencia con el texto legal, interpretación que se encuentra en pugna con la inteligencia que nuestro Alto Tribunal ha señalado in re "Esso SAPA, sentencia del 26/10/93, fallos 316:2390", donde expuso que la inconsecuencia o falta de previsión no se suponen, siendo principio recordado que los plexos legales deben interpretarse evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, a efectos de adoptar como verdadero aquel criterio que las concilie y las deje a todas con pleno valor y efecto.

Que, ello así, el tratamiento fiscal que el ente recaudador impugnara resulta, por el contrario, acertado.

VI. Que, expuesto lo que antecede, corresponde examinar un segundo aspecto de la controversia. En este sentido, no puede pasarse por alto que el contribuyente se sometió voluntariamente a la opción prevista en la res. General 858 de la AFIP que plasma la consulta vinculante.

Que, en primer lugar, del examen del sistema de la citada norma legal surge que el planteo de la actora en relación con la "falta de cierre" de la consulta por la presentación del recurso de aclaratoria resulta inviable, por cuanto el art. 4°, in fine, de dicha resolución general establece la improcedencia de recurso alguno contra la respuesta obtenida por la consulta.

Que, igualmente, continuando con al análisis de la normativa que reglamenta el procedimiento de la consulta, se aprecia que la consecuencia jurídica prevista para el caso de que el contribuyente no siga la opinión fiscal, conforme el art. 5°, inc. a), es el procedimiento de determinación de oficio, donde una vez emitido el acto quedará "expedita la vía recursiva prevista en las normativas vigentes" (cfr. art. 5°, anteúltimo párrafo in fine), por lo que no cabe abrigar duda alguna en torno a la procedencia formal del presente recurso.

Que, amén de lo expuesto hasta aquí, la solución relativa a la plena competencia material de este Tribunal en el análisis del acto recurrido, se encuentra, asimismo, en el art. 186 de la ley 11.683, donde se establece la potestad de este Organismo de declarar, en casos como el de autos, que la interpretación administrativa aplicada no se ajusta a la ley del gravamen, por lo que corresponde comunicar al organismo en ese sentido, ya que, en principio, también había quedado vinculado por el criterio plasmado en la consulta vinculante generada, tesis que hoy aparece revocada por este Tribunal. Es preciso hacer notar, además, que dicho artículo no se limita a "interpretaciones ministeriales", sino que abarca con suficiente amplitud el término de "interpretaciones administrativas aplicadas", siendo que tampoco discrimina entre interpretaciones vinculantes o no vinculantes.

Que, por todas las consideraciones expuestas, corresponde revocar el acto apelado, con costas y comunicar esta sentencia al Fisco Nacional por intermedio de la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva atento lo dispuesto en el art. 186 in fine de la ley 11.683.

El doctor *Torres* dijo:

Que adhiere al voto del preopinante en cuanto a la nulidad, y compartiendo la apreciación de los hechos sobre la cuestión de fondo, vota en su mismo sentido, atento a que el art. 5° del Reglamento establece la pauta temporal de tres años que juzga razonable y adecuada al espíritu de la ley, sin

perjuicio de enraizarse en antecedentes legales sobre el "período de tenencia" en el Impuesto a las Ganancias y en el que recaía sobre beneficios eventuales.

Que enloza la obra realizada por el constructor a la finalidad de lucro que éste debe perseguir con su ejecución —meramente, como pareciera desprenderse del art. 26 del Reglamento— y la posterior venta total o parcial del inmueble, incluso, cuando durante ese lapso las edificaciones resultantes "hubieran permanecido sujetas a arriendo o a derechos reales de usufructo, uso, habitación y, más dudosamente, anticresis".

El doctor *Porta* dijo:

Que adhiere al voto y a las conclusiones vertidas por el Vocal preopinante con relación a la defensa de nulidad articulada por la actora, así como en lo resuelto por el fondo de la causa, excepto en lo que se dispone en el considerando VI, en virtud del cual se ordena comunicar al Fisco Nacional lo resuelto, en razón de considerar el suscripto que el art. 186 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, se refiere a las resoluciones generales interpretativas previstas en el art. 8° del dec. 618/97, en tanto alude a las interpretaciones ministeriales.

Que, de ser otra la interpretación, cada vez que se revoca una determinación de oficio por razones de derecho, se estaría frente a la necesidad de comunicar que la interpretación no se ajusta a una norma.

Que, evidentemente, no es así y la misma práctica inveterada de este Tribunal por más de cuarenta años, lo acredita. Así lo voto.

Que, en virtud de la votación que antecede, por mayoría, se resuelve: 1°) Revocar el acto apelado, con costas. 2°) Comunicar esta sentencia al Fisco Nacional por intermedio de la Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva, atento lo dispuesto en el art. 186 in fine de la ley 11.683. — *Agustín Torres*. — *Juan P. Castro*. — *Carlos A. Porta*.