

## Fideicomiso Fiduciante Beneficiario Afip Impuesto A Las Ganancias Medida Cautelar Verosimilitud En El Derecho

### JURISPRUDENCIA

ganancias. Medida cautelar. Verosimilitud en el derecho

Fideicomiso. Fiduciante beneficiario. AFIP. Impuesto a las

ganancias. Medida cautelar. Verosimilitud en el derecho Administración Federal de Ingresos Públicos que se abstenga de intimar al pago y/o determinar la deuda, iniciar ejecución fiscal, aplicar sanciones o trabar embargos al fideicomiso respecto al impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011 de los fiduciantes beneficiarios residentes en nuestro país, ya que al ser un fideicomiso de administración, donde el fiduciante coincide con el beneficiario, el contrato no resulta sujeto pasivo de dicho impuesto, debiendo el fiduciante beneficiario ingresar el impuesto generado por la actividad que el fideicomiso realice. Rosario, 10 de febrero de 2016..

Visto, en Acuerdo de la Sala "B", el expediente n° FRO 13591/2014/1 caratulado "Incidente de Apelación en autos FIDEICOMISO LA FAVORITA DE ROSARIO c/ AFIP - DGI s/ Acción Meramente Declarativa de Inconstitucionalidad" (del Juzgado Federal N° 1 de Rosario), de los que resulta que: Vienen las presentes actuaciones en virtud del recurso de apelación interpuesto por la actora (fs. 258), contra la resolución del 27 de febrero de 2015 que resolvió no hacer lugar a la medida cautelar solicitada (fs. 249/254). Concedido y fundado el recurso de apelación interpuesto (fs. 261/272), los autos son elevados a la Alzada (fs. 279 vta.), e ingresados por sorteo informático en esta Sala "B", quedó la causa en estado de resolver (fs. 285). El Dr. Bello dijo: 1°) Fideicomiso Edificio La Favorita, por medio de su apoderado, promovió la acción declarativa de inconstitucionalidad contra la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva (AFIP-DGI), a fin de que se dispiera el estado de incertidumbre legal y constitucional que provoca la interpretación y aplicación que realiza AFIP del 69 inc. a) apartado 6 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, declarándose el verdadero alcance de tal norma, en armonía con lo establecido en los arts. 49 inc. d) 1 de la LIG, en el art. 70 punto 4 del DRLIG y en el art. 50 LIG; y la ilegitimidad del criterio interpretativo de la misma, ya que -considera- vulnera el principio de legalidad. Peticiona en esta instancia el dictado de una medida cautelar de no innovar, a fin de que la Dirección General Impositiva se abstenga de intimar el pago y/o determinar la deuda, iniciar ejecución fiscal, aplicar sanciones o trabar embargos a su poderdante respecto al Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011 hasta tanto se dicte sentencia definitiva en este proceso. 2°) La actora al exponer sus agravios subraya que el criterio del Fisco viola el principio de legalidad por cuanto su interpretación no tiene sustento en ninguna norma. Destaca que no se planteó la inconstitucionalidad de la norma por cuanto la misma es legítima y se ajusta a derecho, no así el criterio evidenciado por el organismo de pretender modificar el mecanismo de liquidación del Impuesto a las ganancias respecto de su mandante, y dice que la norma procesal no exige para la concesión de la medida cautelar que la comprobación sea fehaciente, sino verosímil, lo cual en el caso concreto es patente, que no hay norma alguna que disponga que la presencia de fiduciantes beneficiarios del exterior obliga a que se les aplique a los fiduciantes beneficiarios del país el mismo tratamiento tributario. Dice que le causa agravio que en el decisorio no se haya analizado la normativa en juego. Sostiene que se encuentra acreditada la verosimilitud del derecho invocado, la cual surge del propio texto de la ley, y de las normas aplicables e insiste en que lo que aquí se discute es el criterio sostenido por la AFIP no tiene sustento legal y viola el principio constitucional de legalidad y reserva de la ley. Enfatiza en que la empresa acreditó también el peligro en la demora, desde que la inminente situación de reclamo a ingresar lo pretendido por el organismo recaudador resulta exorbitante y afecta su derecho de propiedad. Discurre respecto a la normativa en juego y a la afectación del principio de legalidad tributario. En cuanto a la procedencia de la vía, sostiene que es la correcta, por cuanto -entiende- que es el único medio para precisar el alcance de la relación jurídico de su mandante con el Fisco; que la medida peticionada lo es a efectos de garantizar la posibilidad de que la sentencia a dictarse pueda producir efectos en realidad y no se transforme en una mera declaración abstracta. Que en cuanto al estado de incertidumbre -señala- se configura a partir del requerimiento del 09/06/2014 en el cual se solicita que se rectifiquen las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 2009, 2010 y 2011 por considerar improcedente que el Fideicomiso haya atribuido a los fiduciantes beneficiarios, en la proporción que les correspondía, los resultados obtenidos en el respectivo año fiscal, con motivo de la propiedad fiduciaria. Se agravia también de que el decisorio se haya dejado entrever que su mandante poseía otras vías establecidas para discutir la procedencia del criterio del organismo, lo cual considera desacertado, pues las vías procesales que pudieran presentarse en el futuro no resuelven en consonancia con el debido proceso adjetivo, la aludida incertidumbre. Dice que esperar a la vía contencioso administrativa y posterior Tribunal Fiscal no es procedente ni viable por cuanto dichos órganos no poseerían facultades para decretar la inconstitucionalidad de la interpretación que hace el Fisco. Hace notar que si su mandante adopta el criterio del Fisco y rectifica las declaraciones juradas se verá obligada a

iniciar un largo juicio de repetición a los efectos de obtener la devolución del impuesto ingresado en forma ilegítima. Se agravia también de que la sentencia ha omitido referirse al peligro en la demora. Concluye en que la resolución recurrida es arbitraria, peticionando sea revocada y se haga lugar a la medida cautelar. Formula reserva. 3º) La labor de la jurisdicción ha de limitarse a revisar si fue acertada la denegación de la medida cautelar solicitada. Tal es la cuestión traída a juzgamiento de la alzada, vinculada con los límites objetivos de la resolución apelada, sobre la que se encuentra ésta habilitada para expedirse en la actual oportunidad procesal. Lo que se resuelva en este aspecto no implicará adelantar opinión acerca de la procedencia o no de la acción como tal, por cuanto respecto de ello no se ha abierto la instancia. 4º) Como principio general, la medida cautelar innovativa debe ser apreciada con criterio restrictivo, por lo que los jueces deben extremar la prudencia en la apreciación de los recaudos para su admisión, acentuándose esta característica cuando se dirige respecto de la aplicación de lo dispuesto por normas emanadas del Poder Legislativo o de actos de la Administración Pública, ya que, en principio, gozarían de presunción de legitimidad y tendrían una condición de ejecutoriedad, cierto es que el Máximo Tribunal admitió la procedencia de cautelares contra actos de la administración, cuando dichos actos resultan impugnados sobre bases prima facie verosímiles (Fallos 250:154; 251:336; 307:1702; 314:695; 325:2842; 326:3658; 327:3585). Por otra parte, dichos actos no pueden dejar de conciliarse con la correlativa garantía de los derechos de los particulares. Así, tal medida sólo debe ser acordada si está destinada a impedir la ilegalidad del obrar de la Administración, o para evitar perjuicios graves a los particulares, hasta tanto recaiga resolución que dirima el planteo litigioso. 5º) El Art. 230 del C.Pr.Civ.C.N. contiene los requisitos que deben reunirse para el dictado de la medida cautelar. El primero está configurado por la verosimilitud del derecho o humo de buen derecho o *fumus bonis iuris*? (inciso 1º); éste se refiere a la posibilidad de que ese derecho exista, no una incontestable realidad, que sólo se logrará determinar al agotarse el trámite de la acción incoada y se dicte sentencia, lo cual propugna una prudencia de criterio a su respecto. En este sentido, ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación que *?...como resulta de la naturaleza de las medidas cautelares, ellas no exigen de los magistrados el examen de certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino sólo de su verosimilitud, desde que el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar, que no es otra cosa que atender a aquello que no exceda del marco de lo hipotético, dentro del cual, asimismo, agota su virtualidad.*? (Fallos 306:2060). Otro de los presupuestos indispensables es la existencia de peligro en la demora (inciso 2º). Esto significa que debe existir un temor grave y fundado en el sentido de que el derecho que se va a reclamar se pierda, se deteriore o sufra un menoscabo durante la sustanciación del proceso (conforme Falcón, Enrique M., *¿Código Procesal Civil y Comercial de la Nación?*, T. II, pág. 235, edit. Abeledo Perrot, 1983). Y que la cautela no pudiera obtenerse por medio de otra medida precautoria (inciso 3º). 6º) Definidos conceptualmente los recaudos exigidos, corresponde establecer si en el caso en estudio ellos se encuentran configurados, a partir de la prueba reunida en este estadio procesal, y sin perjuicio de lo que en definitiva se resolverá en la cuestión de fondo. En orden a la verosimilitud del derecho pretendido, atento a las constancias de autos, el Fidecomiso liquidaría mensualmente a los fiduciarios beneficiarios el importe de los alquileres neto de los gastos a cargo de la locadora y otros conceptos que correspondan, presentando para ello una declaración jurada anual de impuesto a las ganancias (F. 713; fs. 24/49), explicando mediante multinota impositiva como se realizó la misma (fs. 52/75). Al efecto se acompañó también manual de capacitación que le habría entregado el organismo recaudador, y que refiere al tratamiento impositivo respecto del fideicomiso de administración como sujeto de impuestos (fs. 123/136). Asimismo obran glosadas a las presentes actuaciones el Dictamen 6/2007, en el cual se concluyó que: *?... En atención a las consideraciones vertidas, esta Asesoría Legal concluye que toda vez que el caso versa sobre un fideicomiso de administración, donde el fiduciario coincide con el beneficiario, dicho fideicomiso no resulta sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias, debiendo el fiduciario beneficiario ingresar el impuesto generado por la actividad que dicho fideicomiso realice; ello así, en virtud de no tratarse, ni haberse así indicado en la consulta, de un fideicomiso financiero, ni tampoco de un beneficiario del exterior...?* (fs. 138/139). En el mismo sentido versan los Dictámenes n° 40/2006 y 74/2010 (fs. 140/141 y 143/144, respectivamente). De la Consulta Vinculante n° 89/2010 se desprende que: *?...No obstante la existencia de un contrato de fideicomiso en cuestión de un sujeto que reviste el carácter de beneficiario/fideicomisario no fiduciario, dado que de la distribución surge que la totalidad de los beneficios -asignación de lotes- del fideicomiso son asignados a fiduciarios que a la vez revisten el carácter de beneficiarios, corresponde durante el transcurso del fideicomiso encuadrar dichos resultados en los términos del inciso incorporado a continuación del inciso d) del art. 49 de la ley de impuestos a las ganancias. Al momento de la culminación del mismo si hubiera un eventual resultado atribuible al beneficiario/fideicomisario no fiduciario corresponderá que el fideicomiso como sujeto empresa, tribute el gravamen correspondiente.*? (fs. 145). Asimismo en la opinión de la Jefatura de Fiscalización se manifestó que: *?...en el caso en que se combinen beneficiarios fiduciarios y no fiduciarios o residente en el exterior, no existe una normativa específica que contemple estas situaciones mixtas. Es decir, ni la ley ni el Decreto del impuesto a las ganancias contemplan específicamente situaciones mixtas, toda vez que la misma contempla el tratamiento de la figura del fideicomiso desde una óptica pura, estableciendo*

como norma la condición de sujeto en el impuesto a las Ganancias y como excepción la figura del fiduciante beneficiario sobre la cual recae la obligación del tributo. (fs. 154/157). Dichos antecedentes revelarían la forma en la que venía el Fideicomiso tributando el gravamen, de conformidad a lo indicado por las áreas responsables citadas del organismo recaudador. Entonces, éste, al cambiar el criterio conforme fue expuesto en los Dictámenes 8/2010 y 9/2010, habrían situado al administrado en un lugar de indefensión, al cambiar las reglas de interpretación de la normativa vigente, conllevaría una afectación al principio de la interpretación más favorable al derecho del administrado y un estado de incertidumbre jurídica. En efecto, se estaría aplicando un tratamiento igualitario para situaciones desiguales, desde que se pretendería aplicar el mismo tratamiento fiscal a los residentes y a los no-residentes en el país (para ser que cualquiera sea el número de ellos que integrara un fideicomiso), perjudicando a los primeros al imponerseles una carga tributaria adicional, que la ley no les exige. 7º) En función de lo anterior, obran elementos que permitirían tener por configurado la verosimilitud del derecho invocado por la actora. Al respecto la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo "...que la finalidad del proceso cautelar consiste en asegurar la eficacia práctica de la sentencia que debe recaer en un proceso y la fundabilidad de la pretensión que constituye su objeto no depende de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia controvertida en el proceso principal, sino de un análisis de la mera probabilidad acerca de la existencia del derecho discutido. Ello es lo que permite que el juzgador se expida sin necesidad de efectuar un estudio acabado de las distintas circunstancias que rodean toda relación jurídica. De lo contrario, si estuviese obligado a extenderse en consideración al respecto, peligraría la obligación que pesa sobre él de no prejuzgar, es decir de no emitir una opinión o decisión anticipada -a favor de cualquiera de las partes- sobre la cuestión sometida a su jurisdicción...." (Fallos, 314:711). También ha sostenido: "...que como resulta de la naturaleza de las medidas cautelares, ellas no exigen de los magistrados el examen de la certeza sobre la existencia del derecho pretendido, sino solo de su verosimilitud. Es más, el juicio de verdad en esta materia se encuentra en oposición a la finalidad del instituto cautelar, que no es otra que atender a aquello que no excede del marco de lo hipotético, dentro del cual, asimismo, agota su virtualidad." (Petrolera Ente Lomas S.A. c/ Provincia de Neuquén?, 05/06/2007). En este contexto, cabe tener presente que la jurisprudencia y la doctrina han sostenido que los requisitos antes analizados se encuentran de tal modo relacionados que a mayor verosimilitud del derecho, cabe no ser tan exigente en la apreciación del peligro de daño y viceversa cuando existe el riesgo de un daño extremo e irreparable, el rigor del "fumus" se puede atenuar. (conforme C.N.A.C.C.Fed., Sala II, in re "Pesquera del Atlántico S.A. c/ B.C.R.A." del 141083, entre otros). 8º) En cuanto al peligro en la demora, se advierte que el mismo se encuentra acreditado prima facie, lo que surge de la documentación acompañada (fs. 6/7), ello en virtud del daño que irrogaría al actor una determinación de oficio, una ejecución u otra medida compulsiva por parte de la AFIP. Es decir, y en el marco de lo que aquí se discute, en principio y en este limitado marco cognoscitivo del proceso cautelar, resultaría razonable que con la medida precautoria se pueda evitar que los contribuyentes (residentes en el país) ingresen una suma que probablemente no adeudaren. Además el requisito del peligro en la demora quedaría verificado en la afectación que a la situación económica actual del fideicomiso-contribuyente sufriría al realizar esa entrega de dinero, e igualmente el perjuicio que significaría que ante la posibilidad de obtener un pronunciamiento favorable la actora esté obligada a iniciar una acción de repetición de las sumas abonadas en demasía a la AFIP. En conclusión, lo que se quiere asegurar con su dictado no es sólo el interés privado de las partes, sino la operatividad de la sentencia definitiva a dictarse. Sobre este tema la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho que, "...la finalidad del proceso cautelar consiste en asegurar la eficacia práctica de la sentencia que debe recaer en un proceso y la fundabilidad de la pretensión que constituye su objeto no depende de un conocimiento exhaustivo y profundo de la materia controvertida, sino de un análisis de mera probabilidad acerca de la existencia del derecho discutido." (Fallos 314:711). 9º) Como consecuencia de los argumentos expuestos precedentemente, propicio revocar la resolución del 27/02/2015, correspondiendo hacer lugar a la medida cautelar peticionada por parte la actora, y ordenar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, que se abstenga de intimar el pago y/o determinar la deuda, iniciar ejecución fiscal, aplicar sanciones o trabar embargos al Fideicomiso La Favorita de Rosario respecto al Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2009, 2010 y 2011 de los fiduciarios beneficiarios residentes en nuestro país, debiendo establecerse en seis (6) meses el plazo de su vigencia según lo prescripto en el Art. 5º de la Ley 26.854 de Medidas Cautelares en las causas en las que es parte o interviene el Estado Nacional. Respecto a la contracautela, por la naturaleza de la cuestión en litigio, estimo razonable que la actora preste caución a determinar en el Juzgado de origen por las eventuales costas, daños y perjuicios que pudieren ocasionarse, la que podrá efectivizarse también mediante traba de embargo, de seguro de caución o aval bancario, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 199 del C.Pr.Civ.C.N. y 10 de la ley 26.854. En relación a la imposición de costas, ello habrá de diferirse al momento de dictar sentencia en la cuestión de fondo, oportunidad en la cual deberá ser analizada integralmente la cuestión de las costas suscitada en el litigio. Así voto. El Dr. Toledo adhirió a los fundamentos y conclusiones del voto precedente. Atento al resultado del Acuerdo que antecede, SE RESUELVE: I) Revocar la resolución del 27 de febrero de 2015 y, en consecuencia, hacer lugar a la medida cautelar peticionada por la actora, con el

alcance fijado en el Considerando 9º), bajo caución que fijará el juez a quo. II) Diferir el tratamiento de las costas hasta el momento de dictarse sentencia. Insértese, hágase saber, comuníquese en la forma dispuesta por Acordada n° 15/13 de la C.S.J.N. y oportunamente, devuélvanse los autos al Juzgado de origen. No participa del Acuerdo la Dra. Vidal por encontrarse en uso de licencia. (expte. n° FRO 13591/2014/1).- Fdo.: José G. Toledo- Edgardo Bello- (Jueces de Cámara)- Nora Montesinos (Secretaria de Cámara).- Correlaciones: ?Fideicomiso El Encuentro (TF 34.381-I) c/Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo?- Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala IV - 01/12/2014 ?Fideicomiso San Lorenzo de los Zarzos s/apelación impuesto a la ganancia mínima presunta?- Trib. Fiscal Nac. - Sala B - 03/04/2014 Papa, Rodolfo G.: ?Fideicomiso de administración privado. situación fiscal del fiduciario como contribuyente autónomo frente al fideicomiso. actuación del fideicomiso a través de cofiduciarios: sustentabilidad jurídica e impacto de la aplicación del código civil y comercial unificado? - ERREPAR - Temas de Derecho Comercial, de la Empresa y del Consumidor - febrero/2015

006569E