



Poder Judicial de la Nación

CAF 22082/2018/CA1; PIHUE SA c/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, 28 de noviembre de 2019.- PDP

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que con fecha 19/8/05 el Jefe (int) de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo de la AFIP-DGI dictó la Resolución N° 123/05 –DV RR1P– (fs. 19/24), a través de la cual determinó de oficio la materia imponible en el impuesto a las ganancias –IG–, período fiscal 2000, con más los intereses resarcitorios, sin aplicar ninguna sanción en razón de lo normado en el artículo 20 de la ley 24.769.

Apelada la misma por Pihue SA –en adelante Pihue–, el Tribunal Fiscal de la Nación –TFN–, Sala A resolvió confirmar la resolución apelada respecto del ajuste sustentado en el cálculo de los intereses presuntos (ley 20.628, t.v., art. 73), y revocarla en lo relativo al “restante ajuste” (sic). Las costas las impuso en relación a los respectivos vencimientos (resolutivo 1º, fs. 323/326).

Por su parte, en el resolutivo 2º de dicha sentencia, el tribunal ordenó al organismo fiscal a que practicara la reliquidación de la deuda, extremo cumplido a fs. 336/339, aprobada por sentencia de fs. 347.

Para resolver del modo descripto, luego de describir los argumentos de las partes contendientes, analizó en primer término el planteo de cosa juzgada planteada por la actora, fundada en la verificación del crédito en el concurso preventivo de aquella, por parte del fisco nacional,

Rechazó este argumento afirmando que de la documentación acompañada por el Juzgado Comercial N° 18, Secretaría N° 36 surgía que la AFIP había solicitado la verificación de un crédito cuya cuantía alcanzaba la suma de \$ 38.744,41, vinculado con la declaración jurada –DDJJ– rectificativa presentada por Pihue el 24/3/03. De este modo –concluyó– el importe se relacionaba con un crédito expresamente reconocido por la contribuyente, no abarcando los importes debatidos en autos.



En lo que concierne a la cuestión de fondo, precisó que la firma actora tiene por actividad principal la prestación de Servicio de Hospital de día, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año, y que el organismo detectó las siguientes irregularidades en la DDJJ-IG-2000: *a)* improcedente deducción en concepto de honorarios de directores (ley 20.628, art. 87, inc. j); *b)* detección de diferencia en la cuenta sueldos, al comparar lo asignado en las DDJJ del sistema único de la seguridad social –SUSS– con lo registrado en el Libro Sueldos y Jornales, con lo declarado en el cuadro de gastos; *c)* no declaración de los intereses presuntos por el excedente en los saldos de las cuentas particulares de los directores de la sociedad –cuenta “Otros Créditos”–, al resultar disposiciones de fondos en favor de terceros que no respondieron a operaciones realizadas en interés de la empresa, y *d)* impugnación de gastos contabilizados en la cuenta reparaciones, por considerarse a los mismos como mejoras en los inmuebles, correspondiendo su activación.

Por otro lado, explicó que si bien originalmente el organismo recaudador había dictado la Resolución N° 123/05 (DV RR1P), luego emitió la N° 160/05 (DV RR1P) –que modificó la primera–, al haber tomado conocimiento de que el 24/3/03 Pihue había presentado una DDJJ rectificativa del IG-2000, conformando totalmente los ajustes concernientes a la deducción de los honorarios de los directores y de la diferencia de los sueldos y jornales, y parcialmente el ajuste referido a los intereses presuntos. Por el contrario, especificó que el ajuste en concepto de gastos por reparaciones no había sido conformado.

Adentrándose en el ajuste en concepto de intereses presuntos, destacó que la actora lo conformó parcialmente, aplicando una tasa de interés menor por considerar que la utilizada por el fisco nacional era excesiva al superar el 17% anual. El mismo fue confirmado.

En otro orden de consideraciones, en los votos de los vocales que conformaron la mayoría del pronunciamiento, se analizó el ajuste relativo a la impugnación de los gastos en concepto de reparaciones sobre inmuebles.





Poder Judicial de la Nación

CAF 22082/2018/CA1; PIHUE SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Allí se expuso que los trabajos tuvieron lugar en las clínicas ubicadas en las calles Rivadavia 4240 y Pueyrredón 583, piso 4º de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, coincidentes con trabajos de pintura, electricidad, telefonía, alfombras, aires acondicionados, cañerías de agua en baños, cocinas y desagües, y reparación de cielo rasos.

Destacó que el fisco nacional consideró que se trataba de mejoras, en atención a la envergadura de los trabajos realizados y los valores económicos invertidos.

Indicó que para que la mejora constituya un ingreso del propietario se deben cumplir dos condiciones: que por su monto constituya un aumento significativo en el valor del inmueble, y que el propietario no tenga obligación de indemnizar.

Aseveró que cuando las mejoras están a cargo del inquilino, es decir que el propietario no debe indemnizarlas, deben declararse como ganancia en el período de tiempo que le resta al contrato en el momento que se habiliten, y deben amortizarse en el resto de la vida útil del bien. De su lado –continuó–, para el inquilino es un aumento del valor locativo, un pago en especie, que se debe distribuir proporcionalmente de acuerdo con los años que resten para la expiración del contrato.

Sostuvo que la cuestión estribaba en saber si las obras revestían el carácter de mejoras, o de gastos deducibles correspondientes a reparaciones de mantenimiento de los inmuebles alquilados.

En base al contrato de locación obrante en las actuaciones administrativas –en adelante “a.a.”–, particularmente su cláusulas sexta, concluyó que las reparaciones en cuestión no constituyan mejoras, pues los trabajos debieron efectuarse para cubrir las necesidades propias de la actividad desarrollada por Pihue –servicio de hospital de día–, resultando ser gastos necesarios para conferir a los inmuebles características funcionales para el desarrollo de sus actividades.

Por estas razones, revocó el ajuste en tratamiento.

II. Que contra dicho pronunciamiento se alzaron ambas partes.



La firma actora interpuso recurso de apelación a fs. 333, el cual fue concedido a fs. 340; no obstante, al no haber dicha parte expresado agravios, a fs. 375 se lo declaró desierto.

De su lado, el fisco nacional apeló a fs. 335 – concedido a fs. 340 – y expresó agravios a fs. 349/360 vta., no siendo los mismos contestados por la contraria.

III. Que la parte demandada se agravia por el hecho
de que no se haya impuesto costas en torno al rechazo de la excepción de cosa juzgada planteada por la actora, y de que se haya revocado el ajuste referido a los gastos de reparación sobre los inmuebles.

En torno al primer asunto, señala que si bien no desconoce que se lo haya tratado como un agravio más, y no como una cuestión previa, indica que los argumentos plasmados por la actora vencida constituyen jurídicamente la articulación de una cuestión de previo y especial pronunciamiento (conf. ley 11.683, art. 171 inc. e), ya que se refiere específicamente a un supuesto de verificación de crédito que, de admitirse, traería como consecuencia la ausencia del crédito fiscal objeto de determinación. En línea con ello, niega que se esté delante de una defensa contra la determinación tributaria, encaminada a la revocación de la pretensión fiscal.

Por otro lado, pone de resalto que el caso mereció una concreta respuesta por parte del organismo fiscal, merecedor de retribución, justificando un tratamiento especial y distinto –en materia de costas– que aquél asignado al resolverse la cuestión sustancial.

Invoca el artículo 68 del CPCCN y precisa que las excepciones al principio de la derrota deben aplicarse con criterio restrictivo.

Declara que la sentencia es arbitraria respecto de este punto, al igual que la sentencia aclaratoria posterior (fs. 332), y propicia que las costas sean impuestas a la actora.

Insiste en el hecho de que en este asunto el fisco nacional ha resultado vencedor, toda vez que el tribunal no hizo lugar a la excepción de cosa juzgada opuesta por Pihue.





Poder Judicial de la Nación

CAF 22082/2018/CA1; PIHUE SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

En lo relativo al otro asunto, señala que el TFN, para resolver como lo hizo, se basó en los términos del contrato de locación, no así en las constancias obrantes en los antecedentes administrativos, en la actuación de la fiscalización y en la prueba producida.

Transcribe la ley 20.628 (t.v.), particularmente los artículos 17, 41, 80 y 88 inciso f), como asimismo el decreto 1344/98, artículo 147.

Destaca que la sentencia es arbitraria, ya que se apartó de la letra y del espíritu de la ley, como de la realidad de los hechos al entender que las obras no han sido mejoras.

Asevera que no se puede estar de acuerdo con el voto de la mayoría, en cuanto a que, para determinar si se está frente de una mejora o de un gasto deducible, alcanza con acceder a la formalidad de las cláusulas insertas en los contratos de locación y en apreciaciones y juicios personales, con total abstracción de las pruebas reunidas y la realidad de los hechos.

Explica que las modificaciones edilicias que se deben realizar en un inmueble para convertirlo en un hospital de día obliga a ejecutar una serie de trabajos a fin de que los servicios se presten en un ambiente de seguridad y pulcritud para la integridad de un número considerable de pacientes asistentes, personal y médicos, tales como consultorios, baños, cocinas, salas de estar, recepción, etc., bajo el contralor de diferentes órganos del Estado.

Precisa que no corresponde minimizar o soslayar los trabajos realizados a fin de que aparezcan como gastos ordinarios operativos, pues la adaptación del inmueble para el funcionamiento de un hospital de día implica un elevado consumo de energía eléctrica, de manera que la inversión en materiales y mano de obra ha sido considerable para asegurar la prestación de los servicios.

Puntualiza que las erogaciones -\$ 207.302- representan un 31% del patrimonio neto de la empresa; un 8,52% de los montos facturados y un 263% de los egresos en concepto de alquileres y expensas en el período fiscal, guarismos que demuestran la magnitud e



importancia de los trabajos y bienes incorporados para poder realizar sus prestaciones médicas.

Señala que la propia actora aportó un “Detalle de Gastos de Ejercicio 2000 Punto 9 Requerimiento 39032” (a.a., Cpo Ganancias 1, fs. 18), considerando como gastos de mantenimiento de bienes de uso únicamente las sumas de \$ 7.278,73 (Cta Contable 422.01.19) y \$ 15.425,53 (Cta Contable 422.01.19). A ello agrega que los bienes de uso del activo son escasos –\$29.099–, lo cual permite concluir que la imputación de las inversiones a gastos operativos ha tenido su fundamento en ahuecar la base del tributo.

Sostiene que los trabajos realizados han ampliado la contextura primitiva del inmueble, agregándoles las condiciones más que necesarias para poder llevar a cabo los servicios destinados a la salud humana y, por tanto, resultan mejoras capitalizables.

Por otro lado, menciona que la interesada ofreció prueba pericial contable pero no prueba de técnicos en materia de obras civiles.

Por último se agravia de la imposición de costas, por lo que, al revertirse la sentencia apelada, solicita que sean impuestas a la contraria en todas las instancias.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada en cuanto ha sido objeto de apelación, con costas.

IV. Que dado el modo en que la *litis* se encuentra presentada, únicamente los agravios expuestos por la demandada son los que corresponde aquí atender.

Tal como fuera descripto, el primero se vincula con la imposición de costas ante el rechazo de la cosa juzgada planteada por Pihue, y el segundo con la deducibilidad de los gastos afrontados por ésta de la renta bruta obtenida en el ejercicio.

En ese orden serán tratados los mismos.

V. Que previo a comenzar con ello, es importante recordar que esta Alzada no se encuentra obligada a seguir a las partes en





Poder Judicial de la Nación

CAF 22082/2018/CA1; PIHUE SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que se proponen a su consideración, sino tan sólo aquéllas que resulten conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970).

VI. Que, asimismo, también se impone rememorar que el recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la ley 11.683 otorga carácter limitado a la revisión de esta Cámara, y que, por principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (conf. Fallos: 300:985).

Así pues, “*...lo que se encuentra sometido a conocimiento de este tribunal consiste, primeramente, en verificar si se evidencian deficiencias manifiestas en la valoración efectuadas por dicho tribunal. Puesto que, cuando lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación se apoya en la ponderada valoración del conjunto de elementos probatorios incorporados en el proceso (arg. CSJN, Fallos: 332:357), sólo cabe confirmar la decisión recurrida (CSJN, Fallos: 326:2987 y 334:249)*” (cfr. CNACAF, Sala III, “*La Luguenze SRL (TF 31.645-I) c/ DGI*”, Causa N° 27.409/2012 del 31/10/12; “*Lanusse, Josefina Milagros (TF 34.584-I) c/DGI*”, Causa N° 4502/2014 del 29/9/14; “*Frigorífico Pilcomayo SRL (TF 24.222-I) c/DGI*”, Causa N° 18124/2016 del 14/9/17; “*Nobleza Piccardo SAICYF (TF 33.113-I) c/DGI*”, Causa N° 83620/2016 del 16/10/18; “*Establecimiento Agropecuario Las Tres Marías SA (TF 40.985-I) c/DGI*”, Causa N° 72673/2018 del 7/5/19, entre otros).

VII. Que en lo referido al primer asunto, se advierte que, a pesar de que la actora en su recurso de apelación ante el TFN presentó el asunto como una “cuestión previa” (*vide* fs. 26/28), el TFN le otorgó el mismo tratamiento que al del resto de los argumentos introducidos en dicho recurso. Tal es así que lo incluyó en el traslado de fs. 49; en el auto de apertura a prueba de fs. 82 y en la sentencia de fs. 323/326. Incluso, al rechazar el recurso de aclaratoria interpuesto por el fisco nacional, puso de resalto que la cuestión fue tratada “como un agravio más” (fs. 332).



Siendo ello así, el agravio vertido por el fisco nacional ante esta Alzada no es atendible.

Cabe reseñar que esta misma posición ha sido adoptada por esta Sala en relación a la *excepción de nulidad* (Causa N° 34.625/2006, *in re “Ferioli Jorge Oscar (TF 23812-I) c/DGI”* y causa conexa N° 5116/2005, *in re “Ferioli Jorge Oscar (TF 21401-I) c/DGI”*, pronunciamientos del 24/08/07) y de *prescripción* (Causa N° 18448/2016, *in re “Mavsur SA c/ DGA s/recurso de organismo externo”*, del 5/10/17). Por su parte, como es sabido, la Corte Suprema de Justicia se pronunció en igual sentido –en torno a un planteo de nulidad–, en la causa “*Bolland y Cía SA (TF 21.122-I) c/DGI*”, del 21/2/13.

VIII. Que en lo que concierne a la cuestión de fondo, la misma, tal como lo señaló el *a quo*, consiste en reconocer si los gastos en los que incurrió Pihue respondieron a *trabajos de mantenimiento y/o reparaciones* sobre inmuebles –postura sostenida por aquella–, o bien a *mejoras* realizadas en los mismos, que consiste en la tesitura de la administración tributaria.

Ello así por cuanto, los primeros resultan deducibles de la ganancia bruta obtenida por la empresa, mientras que los segundos no (conf. ley 20.628, arts. 17, 41, 80 y 88 inciso f., y decreto 1344/98, art. 147).

IX. Que de la compulsa de las actuaciones administrativas que se tienen a la vista se extrae que la actora es una sociedad comercial que tiene por actividad principal la “Prestación de servicios de hospital de día” (a.a., Cpo Ganancias 2, fs. 372); que en virtud de sendos contratos de locación concertados en el año 2000 arrendó dos inmuebles para el ejercicio de su actividad (igual a.a., fs. 231/241), y que en el curso de ese mismo año contrató a la firma Tedim SA para que realizara las obras en cuestión sobre aquellos (a.a., fs. 336/345).

No existe disenso entre las partes en orden a tales extremos, como tampoco en relación al *quantum* de las obras, su efectiva realización y contabilización en los libros sociales de la firma.





Poder Judicial de la Nación

CAF 22082/2018/CA1; PIHUE SA c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Por el contrario, el *quid* del asunto se centra en la interpretación acerca de la naturaleza de las obras.

X. Que, según fuera señalado, el agravio del fisco nacional apunta contra el sustento en que se apoyó el voto de la mayoría del TFN, consistente en las cláusulas de los contratos de locación, como asimismo en las apreciaciones personales de los vocales, con total abstracción de las pruebas reunidas y la realidad de los hechos.

Al respecto, si bien es acertado que en el Considerando III de dicho voto se hizo mérito a las cláusulas de los contratos de locación para concluir que los trabajos no constituyeron mejoras, no menos cierto es que, del cotejo del resto de los elementos disponibles en la causa, no se arriba a un resultado diferente. Veamos.

Del presupuesto expedido por la empresa constructora Tedim SA se extrae que las obras consistieron en “*trabajos de pintura, instalación eléctrica, conexión de teléfonos, alfombrado e instalación de aire acondicionado... Reparación y cambio de cañerías de agua en baños, cocina y desagües... Reparación integral de cielorrasos*

(a.a., Cpo Ganancias 2, fs. 336/345).

Frente a tal orden de cosas, no reviste suficiencia la argumentación sostenida por la administración tributaria, en cuanto a que, debido a la *envergadura de los trabajos realizados*, correspondería considerar a los mismos como mejoras en los inmuebles (conf. Resolución Nº 123/05 –DV RR1P–, fs. 21).

Además, en el dictamen pericial contable se da cuenta de que la relación contractual se extendió por 59 meses, de modo que el gasto incurrido en el ejercicio 2000 es el primero que aparece desde el inicio de aquella, precisando que el gasto mensual incurrido por los 56 meses que llevaba de vigencia la misma representaba \$ 3.701,83 por mes, cifra por demás razonable, atendiendo al destino dado al edificio (*vide* dictamen de fs. 109/112, punto de pericia f).

Por otro lado, se detiene la demandada en el *quantum* de las obras, efectuando comparaciones con el patrimonio neto de la empresa, la facturación y los egresos en concepto de alquileres y expensas



del período fiscal, concluyendo que la imputación de las inversiones a gastos operativos habría tenido por objeto ahuecar la base imponible del impuesto.

Ello se vincula con lo sostenido en la Resolución N° 123/05 (DV RR1P), en cuanto a que a causa de los montos invertidos correspondería considerar a los trabajos como mejoras sobre el inmueble (fs. 21). **Normativamente el razonamiento se sustenta en el artículo 147 del decreto 1344/98, que dice: “Se reputan mejoras, no resultando en consecuencia deducibles como gasto, aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien. En general se presumirá que revisten el carácter de mejoras cuando su importe, en el ejercicio de la habilitación, supere el veinte por ciento (20%) del valor residual del bien, ajustado de acuerdo con las disposiciones de los artículos 58 ó 59 de la ley, según corresponda...”.**

Interpretando esta presunción relativa, calificada doctrina de nuestro medio ha ilustrado que se trata de un límite que “... no impide juzgar si se trata de una verdadera reparación o si, en cambio, se está frente a mejoras capitalizables, atendiendo al verdadero carácter de la erogación. Así, aunque el importe fuera del 40 o 50% del valor actual, si por la índole de la inversión no está frente a mejoras o ampliaciones que prolonguen la vida del bien o le agreguen condiciones útiles... corresponderá deducir la totalidad de la partida en el ejercicio fiscal y no afectará ello el valor amortizable del bien” (Reig, Enrique J., “*Impuesto a las Ganancias*”, 10^a edición, Ed. Macchi, Bs. As. 2001, pág. 487/8).

En suma, a tenor de todo lo expuesto en el presente considerando, estos juzgadores tienen para sí que los argumentos blandidos por el organismo recaudador no logran conmover la sentencia apelada, traduciéndose lo allí resuelto en una razonada derivación del derecho vigente, merecedor de confirmación en esta instancia.

En virtud de todo lo expuesto, SE RESUELVE:
Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la demandada y, en





Poder Judicial de la Nación

CAF 22082/2018/CA1; PIHUE SA c/ DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA s/ RECURSO DIRECTO DE
ORGANISMO EXTERNO
consecuencia, confirmar la sentencia apelada, con costas (conf. CPCCN,
art. 68 primer párrafo).

A los fines del artículo 109 del Reglamento para la
Justicia Nacional se deja constancia que el doctor Carlos Manuel Grecco
no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia.

Regístrate, notifíquese y devuélvase.

JORGE ESTEBAN ARGENTO

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

