

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

En Buenos Aires, a los 28 del mes de MARZO de 2017, se reúnen los miembros de la Sala "A" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Ignacio Josué Buitrago (Vocal Titular de la 1era. Nominación), José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la 2da. Nominación) y Juan Carlos Vicchi (Vocal Subrogante de la 3ra. Nominación), para resolver el expediente N° 25.934-I, caratulado: "PIHUE S.A.s/apelación-".

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que a fs. 25/33 vta. se interpone recurso de apelación contra una resolución de fecha 19 de agosto de 2005 de la AFIP-DGI -modificada por la resolución de fecha 12 de septiembre de 2005-, en virtud de las cuales se determinó la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a las ganancias -periodo fiscal 2000- y se aplicaron intereses resarcitorios.

En primer lugar la recurrente introduce como cuestión previa, la configuración de cosa juzgada, considerando que se produjo por la propia acción del Fisco Nacional que verificó el impuesto determinado en el Juzgado Comercial correspondiente, al igual que el resto de los acreedores, en los tiempos procesales pertinentes. Cita jurisprudencia para avalar su postura.

En cuanto a la impugnación de la deducción de honorarios a directores, manifiesta que el impuesto resultante de este ajuste se encuentra regularizado, en virtud de lo cual solicita se revoque en este aspecto, la resolución recurrida.

Respecto al ajuste por disposición de fondos a favor de terceros que no responden a operaciones realizadas en interés de la empresa, explica que también ha regularizado dicha obligación a través de la rectificación de la declaración jurada y posterior ingreso del monto adeudado, pero se agravia del interés presunto considerado por el Fisco Nacional, que supera el 17% mensual.

Sin perjuicio de lo expuesto, sostiene que se trata de una sociedad cerrada, por lo cual -dice- no existen intereses económicos opuestos o diferentes, existiendo confusión de intereses entre los directores y la sociedad, ya que los mismos directores son los accionistas.

Considera, en virtud de ello, que es dudosa la caracterización como préstamo de las disposiciones de fondos realizados en dichas condiciones.

Asimismo, entiende que el hecho de que los destinatarios de los fondos sean los directores de la empresa pone en evidencia que no se está ante terceros, conforme lo requiere la ley del impuesto a las ganancias.

Manifiesta que el ajuste originado por diferencias contables en el rubro sueldos se encuentra conformado y se está abonando.

Respecto a la impugnación de deducciones de gastos que en realidad, a criterio del Fisco Nacional, debían considerarse mejoras, alega que las reparaciones efectuadas no han sido realizadas sobre inmueble propio, sino que se trata de inmuebles arrendados, según surge de los contratos de locación obrantes a fs. 231/241 del expte. Administrativo.

Por lo expuesto, entiende que dichas mejoras constituyen una ganancias para el propietario del bien, en los términos del art. 41, inc. c) de la ley del impuesto.

Agrega que las reparaciones aludidas forman parte de las erogaciones que necesariamente debió hacer al comprometerse en la relación contractual con los locadores.

Sostiene que se trata de gastos deducibles al cumplir con los requisitos dispuestos por el art. 80 de la ley del impuesto.

Considera que se encuentra demostrado que los gastos correspondientes a las mejoras en los inmuebles locados no sólo no corresponden ser tratados en los términos del art. 88, inc. f) de la ley y el art. 147 del D.R., sino que, además, daban cumplimiento a las necesidades propias de la actividad hospitalaria desarrollada.

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

II.- Que a fs. 57/69 vta. contesta la representación fiscal, quien por las razones de hecho y derecho que invoca, solicita se confirme la resolución apelada. Hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 82 se abre la causa a prueba. A fs. 302 se clausura el periodo probatorio. A fs. 313 se elevan los autos a consideración de la Sala "A" y se ponen a disposición de las partes a fin de que produzcan sus respectivos alegatos, obrando a fs. 316/318 vta. el alegato del Fisco Nacional, no habiendo hecho la actora uso de su derecho. A fs. 320 se ponen los autos para dictar sentencia.

IV.- Que en primer lugar corresponde referirse a la excepción de cosa juzgada opuesta por la actora, quien sostiene que dicha defensa se verifica por la propia acción del Fisco Nacional, al verificar el impuesto determinado en el Juzgado Comercial correspondiente, a la par del resto de los acreedores en los tiempos procesales pertinentes.

Que no le asiste razón a la actora en su planteo, toda vez que, conforme surge de la documentación acompañada por el Juzgado Comercial N° 18, Secretaría N° 36, en respuesta al oficio cursado, el Fisco Nacional solicitó la verificación -por el impuesto y período aquí discutido- de un importe que asciende a \$ 38.744,41 (vid. fs. 153/175), monto que surge de la declaración jurada rectificativa presentada por el aquí recurrente con fecha 24/03/2003 (vid. ant. adm. a fs. 17 del cpo. Auxiliar), es decir que el importe cuya verificación solicitó el Fisco Nacional en el concurso de la actora fue el expresamente reconocido por dicha parte y sobre el cual no había más nada que discutir, resultando ajustado a derecho el proceder fiscal, al no incluir los importes que todavía se encuentran en discusión ante esta instancia.

En razón de lo expuesto, corresponde rechazar la excepción de cosa juzgada opuesta por la actora.

V.- Que conforme surge de la resolución que ante esta instancia se apela, el organismo recaudador llevó a cabo una fiscalización a la recurrente, cuya actividad principal consiste en la prestación del Servicio de Hospital de día, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año, constatando, respecto de la declaración jurada correspondiente al período fiscal 2000, las siguientes irregularidades: I) la improcedente deducción en concepto de honorarios de directores, atento a no ajustarse a lo dispuesto en el art. 87 inc. j) de la ley del

impuesto. II) Se detectó una diferencia en la cuenta Sueldos al comparar lo asignado en las declaraciones juradas del SUSS, con lo registrado en el Libro Sueldos y Jornales y lo declarado en el cuadro de gastos, III) no declaró los correspondientes intereses presuntos previstos en el art. 73 de la ley ritual por el excedente en los saldos de las cuentas particulares de los directores de la sociedad (cuenta "Otros Créditos") al resultar disposiciones de fondos a favor de terceros que no responden a operaciones realizadas en interés de la empresa y IV) se impugnaron gastos contabilizados en la cuenta Reparaciones por considerarse a los mismos como mejoras en los inmuebles, correspondiendo su activación.

En función de lo expuesto, la fiscalización procedió a correr la correspondiente vista previa y a dictar la resolución determinando de oficio el impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2000, de fecha 23/08/2005, individualizada con el N° 123/05, que se encuentra apelada ante esta instancia.

Que con posterioridad, el Fisco Nacional dictó una nueva determinación de oficio -Resolución N° 160/05-, obrante a fs. 41/45 y que modificó a la anterior, al haber tomado conocimiento de la presentación por parte de la empresa actora, de una declaración jurada rectificativa del impuesto y período en cuestión, con fecha 24 de marzo de 2003, en la cual incluyó parte de los ajustes efectuados, especificando el Juez Administrativo que el contribuyente conformó los siguientes ajustes: \$ 34.000.- correspondiente a la deducción impropcedente efectuada en concepto de honorarios a directores, \$ 3.731,36 correspondiente a la diferencia detectada entre lo incorporado en las declaraciones juradas presentadas (Form. 931), el libro sueldos y jornales y lo declarado en el cuadro I de resultados y \$ 77.046,70 correspondiente a los intereses presuntos originados por los retiros de los directores.

En consecuencia, de la nueva determinación de oficio dictada, se desprende que se modifica la determinación originalmente dictada, dejando expresa constancia el Juez Administrativo que la contribuyente conformó la totalidad de los ajustes propuestos por los conceptos "deducción impropcedente efectuada en concepto de honorarios a directores" y "diferencia detectada entre lo incorporado en las declaraciones juradas presentadas (Form. 931), el libro sueldos y jornales y lo declarado en el cuadro I de resultados", y parcialmente el ajuste sustentado en los intereses presuntos originales por los retiros de los directores. Respecto de la impugnación de las deducciones en concepto de gastos por reparaciones, se aclara en la nueva determinación que el mismo no fue conformado por el contribuyente. Por último, se expone en la parte resolutive los nuevos saldos a favor del organismo fiscal que surgen como consecuencia de los ajustes que fueron conformados.

VI.- Que sentado lo que antecede, corresponde referirse ahora respecto del ajuste sustentado en los intereses presuntos calculados conforme lo dispuesto en el art. 73 de la ley del impuesto y el art. 103 de su decreto reglamentario, en virtud de los retiros de directores que surgen del análisis de la cuenta Otros Créditos, por tratarse de disposiciones de fondos a favor de terceros que no responden a operaciones realizadas en interés de la empresa.

Al respecto, la recurrente plantea que, conformó en forma parcial el ajuste señalado, pero aplicó una tasa de interés menor, por considerar que la tasa utilizada por el Fisco

era excesiva al superar al 17% anual. Agrega que, tratándose de una sociedad cerrada, los accionistas y directores no serían, entonces, terceros con respecto a la firma.

Sentado lo expuesto, cabe señalar que el art. 73 de la ley del impuesto a las ganancias dispone que *“Toda disposición de fondos o bienes efectuados a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el artículo 49, inciso a), y que no respondan a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada equivalente a un interés con capitalización anual no menor al fijado por el BANCO DE LA NACIÓN ARGENTINA para descuentos comerciales o una actualización igual a la variación del índice de precios al por mayor, nivel general, con más el interés del OCHO POR CIENTO (8 %) anual, el importe que resulte mayor.”*

Por su parte, el art. 103 del D.R. de la ley del impuesto especifica que *“A los efectos de la aplicación del artículo 73 de la ley, se entenderá que se configura la disposición de fondos o bienes que dicha norma contempla, cuando aquéllos sean entregados en calidad de préstamos, sin que ello constituya una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa o deben considerarse generadoras de beneficios gravados.”*

*“Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente.”*

Que del art. 73 antes citado se desprende que la presunción dispuesta en dicho artículo opera cuando se verifica una disposición de fondos a favor de terceros, que no responde a operaciones realizadas en interés de la empresa. Ello con sustento en que para la ley, toda deuda devenga intereses, por lo que obliga a computar aún los presuntos. En efecto, es claro entonces que el fundamento de la norma es la de evitar que con la figura de la disposición de fondos se generen rentas gravadas que queden fuera del alcance del tributo.

Sentado ello, corresponde concluir que el proceder del Fisco se ajustó a derecho, habiéndose verificado en el caso la situación prevista en el art. 73 de la ley de procedimiento fiscal. Asimismo, el hecho de que los destinatarios de los fondos sean sus directores, los que, a su vez, son accionistas, no enerva la aplicación del artículo en cuestión, tratándose de terceros respecto de la sociedad, resultando evidente la diferenciación entre la sociedad y los socios, atento la separación de personalidades existentes, establecida tanto en el derecho privado como en la legislación tributaria.

En razón de lo expuesto, cabe señalar que la información brindada por los peritos (vid. fs. 109/112) respecto a que cada director tenía a su cargo un área específica dentro de la sociedad, no resulta conducente, por si misma, para modificar el criterio fiscal.

Que en cuanto al agravio relativo a la tasa de interés aplicada por el Fisco, corresponde señalar que el artículo en cuestión dispone expresamente cual es la tasa de interés que debe utilizarse, no tratándose de una cuestión que pueda quedar a criterio de la actora, razón por la cual y no habiendo demostrado la recurrente que el Fisco se haya apartado de lo previsto

legalmente, corresponde rechazar el agravio planteado sobre el particular.

En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar el presente ajuste.

VII.- Que resta analizar ahora el ajuste sustentado en la impugnación de gastos computados en concepto de trabajos realizados en las clínicas ubicadas en Rivadavia 4240 y Pueyrredón 583 Pso. 4° "A", ambas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, consistiendo los mismos en trabajos de pintura, instalaciones eléctricas, conexiones de teléfonos, alfombrados e instalación de aire acondicionado, reparaciones y cambios de cañerías de agua en baños, cocina y desagües y reparación integral de cielorrasos, los cuales fueron considerados por el Fisco Nacional como mejoras, en virtud de lo dispuesto por el art. 147 del Decreto Reglamentario de la ley del impuesto.

Al respecto, la recurrente sostiene que las reparaciones efectuadas no han sido realizadas sobre inmueble propio, sino que se trata de inmuebles arrendados, según surge de los contratos de locación obrantes en los antecedentes administrativos, por lo que no resulta aplicable lo dispuesto por el citado artículo.

En este sentido, es dable señalar que le asiste razón a la recurrente en su planteo toda vez que no surge de la ley del impuesto a las ganancias limitación alguna en el cómputo de las erogaciones que efectúen los locatarios en los inmuebles locados, ya sea por mantenimiento, reparaciones o mejoras.

Al respecto, y si bien el art. 88 de la ley incluye en su inciso f), dentro de las deducciones no admitidas, a "*Las sumas invertidas en la adquisición de bienes y en mejoras de carácter permanente y demás gastos vinculados con dichas operaciones, salvo los impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes. Tales gastos integrarán el costo de los bienes a los efectos de esta ley*". Se desprende de manera evidente que la prohibición expuesta en el citado inciso está dirigida a los propietarios, siendo los únicos que podrán incluir dentro del costo de los bienes a las mejoras efectuadas.

Sentado ello, resulta claro que lo dispuesto por el art. 147 del D.R., respecto a cuales son los gastos que deben ser considerados mejoras y que, por ende, no resultan deducibles en el balance fiscal, se aplica solamente para el supuesto de mejoras realizadas por parte de los propietarios, conforme lo dispuesto por el inc. f) del art. 88 antes citado, no resultando extensivo para el caso de los locatarios, toda vez que la ley no dispone limitación alguna para dicha deducción.

A mayor abundamiento, resulta atinado señalar que el Dr. Agustín Torres, en el carácter de vocal preopinante, analizó el tratamiento otorgado a las mejoras efectuadas por parte de los inquilinos, especificando que las mejoras que no esté obligado a indemnizar el propietario constituyen un aumento del valor locativo (artículo 41, inc. c de la ley del gravamen) y advierte que si el propietario está obligado a indemnizar, es decir que toma a su cargo las mejoras, el locatario verá su gasto reembolsado por lo que no habrá gasto deducible, y en sentido contrario, si el propietario no está obligado a indemnizar, el locatario tendrá a su cargo un pago complementario en especie de su locación, es decir, un mayor gasto, que sólo podrá imputarse al período fiscal de devengamiento (Colegio Victoria SA – TFN Sala "B" - 15/04/2004). El último

supuesto explicitado en dicho fallo es el que se verifica en el caso de autos, compartiendo el suscripto la conclusión a la que arribó el Dr. Torres respecto de la imputación de tales erogaciones en el período de devengamiento, con lo cual se concluye que los gastos se encuentran debidamente computados en el período fiscal 2000, no habiendo cuestionado el Fisco Nacional que las obras efectuadas en los inmuebles se hubieran realizado en dicho período fiscal.

Por todo lo expuesto, no existiendo en la ley del impuesto ningún artículo que disponga restricciones a las deducciones de los gastos realizados por los inquilinos, debe estarse al principio general de deducciones, dispuesto por el art. 80 de la ley. Ello así, no habiendo cuestionado el Fisco la veracidad de los gastos ni su vinculación con las ganancias gravadas, corresponde revocar el presente ajuste.

VIII.- Que por su parte, no habiendo agravios concretos en relación a los intereses resarcitorios, sólo cabe su confirmación, en proporción a la determinación impositiva que se confirma. No obstante ello, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones fiscales (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

En razón de todo lo expuesto, voto por confirmar parcialmente la resolución apelada de conformidad con lo dispuesto en los considerandos VI, VII y VIII. Con costas en relación a sus respectivos vencimientos.

El Dr. Vicchi dijo:

I- Que adhiere al relatos de los hechos y a los considerandos IV a VI del voto del Vocal preopinante.

II- Que en cuanto al ajuste efectuado respecto de la impugnación de gastos computados por la actora en la cuenta Reparaciones en relación a los trabajos realizados en las clínicas ubicadas en Rivadavia 4240 y Pueyrredón 583 4º piso A, ambas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, consistiendo los mismos en trabajos de pintura, instalaciones eléctricas, conexiones de teléfonos, alfombrados e instalación de aire acondicionado, reparación y cambio de cañerías de agua en baños, cocina y desagües y reparación integral de cielos rasos, el organismo fiscal consideró que se trataba de mejoras (conforme art. 147 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias) debido a la envergadura de los trabajos realizados y los montos invertidos, debe señalarse, que el artículo citado dispone que deben reputarse mejoras aquéllas que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien. 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.

Cuando dichas mejoras estén a cargo del inquilino, es decir que el propietario no deba indemnizarlas, deberán 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 vida útil que tenga, a esa fecha, el inmueble donde se efectuaron.

Que por su parte para el inquilino, es un aumento del valor locativo, un pago

en especie, por lo que se distribuirán proporcionalmente de acuerdo con los años que resten para la expiración del contrato.

III- Que sentado ello, corresponde establecer si las obras realizadas revisten el carácter de mejoras, como los considera el Fisco, en atención a la envergadura de las obras y los montos invertidos o gastos deducibles correspondientes a reparaciones de mantenimiento de los inmuebles alquilados.

Que según el contrato de locación obrante a fs. 235/241 del expediente administrativo, en la cláusula Sexta -que enumera las obligaciones de la Locataria- se dispone que: *"b) no efectuar reformas y/o mejoras en el bien locado, ni en sus accesorios, sin el previo y expreso consentimiento de la LOCADORA . Todos los arreglos y/o mejoras que la LOCATARIA introduzca, aún los realizados con el consentimiento de la LOCADORA, quedarán en beneficio del inmueble, no pudiendo la LOCATARIA reclamar compensación y/o indemnización alguna, ni ejercer ninguna retención en razón de las mismas ... "*, por su parte agrega la cláusula Octava que: *"El Locador no tiene obligación de reparar la Unidad durante la locación, ni se responsabiliza por hechos de terceros..."*.

Que ahora bien, en este contexto las reparaciones efectuadas por la aquí recurrente no constituyen -tal como lo afirma el organismo fiscal- mejoras, pues los trabajos de pintura, instalaciones eléctricas, conexiones de teléfonos, alfombrados y demás gastos debieron efectuarse para cubrir las necesidades propias de la actividad desarrollada por la apelante, que consistía en la prestación del servicio "hospital de día", por lo que a juicio del suscripto, resultan ser gastos necesarios para conferir al inmueble características funcionales para el desarrollo de las actividades específicas del locatario, por lo cual corresponde revocar en este aspecto la resolución apelada, con costas.

El Dr. Buitrago dijo:

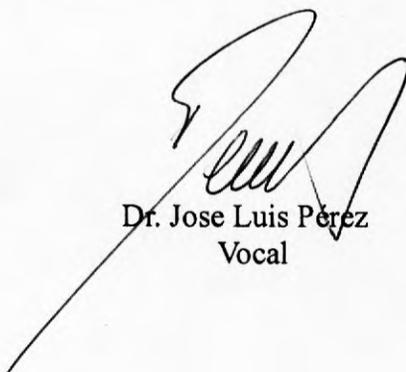
Que adhiere al voto del Dr. Vicchi.-

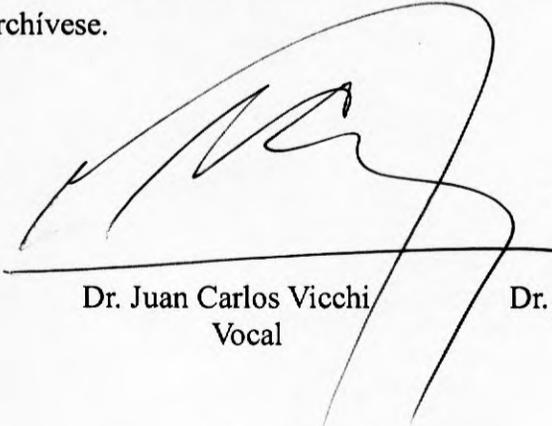
Por ello, SE RESUELVE:

1.- Confirmar la resolución apelada respecto del ajuste sustentado en el cálculo de intereses presuntos (art. 73 de la ley de impuesto a las ganancias) y revocarla respecto del restante ajuste. Con costas en relación a sus respectivos vencimientos.

2.- Ordenar a la Dirección General Impositiva que en el término de 30 (treinta) días practique reliquidación conforme a lo resuelto en el punto precedente. A tal efecto, remítanse por igual plazo los antecedentes administrativos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos de la causa y archívese.

  
Dr. Jose Luis Pérez  
Vocal

  
Dr. Juan Carlos Vicchi  
Vocal

  
Dr. Ignacio Josué Buitrago  
Vocal