



REYNOSO, JOSÉ RAMÓN

(Tribunal Fiscal de la Nación, sala "D", 16de julio de 2004)

Buenos Aires, julio 16 de 2004.

La doctora Gramajo dijo:

I. Que a fs. 18/19 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos –Dirección General Impositiva, de fecha 21 de mayo de 2001, en virtud de la cual se determina la obligación impositiva del contribuyente José Ramón Reynoso en el impuesto a las ganancias por los ejercicios fiscales 1997 y 1998, con más intereses resarcitorios y se le aplica multa, equivalente al 70% del tributo presuntamente omitido, con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modifs.).

Se agravia del criterio fiscal que impugna la deducción como gasto en el impuesto a las ganancias del gravamen a los bienes personales y sus accesorios, pues entiende que tal posición importa una negación de la normativa del impuesto a las ganancias que recepta como principio general la deducibilidad de todos los impuestos con la limitación de que los bienes afectados estén destinados a producir resultados alcanzados en ganancias y no formen parte del conjunto gravado en activos.

Ataca también la resolución administrativa en cuanto el organismo fiscal pretende cobrar a la que califica como renta ilusoria y que consiste en el valor locativo presunto.

En cuanto al ajuste por mejoras, señala que la doctrina tiene establecido que las inversiones efectuadas en un inmueble no siempre se traducen objetivamente en un aumento del valor inmueble, que se pueda considerar como una ganancia por el propietario, siendo difícil probar dicha circunstancia de manera dogmática y sin una evaluación puntual, debido a lo cual, dice que desconoce cuál es el importe a agregar a la ganancia bruta del inmueble en concepto de mejoras ya que ello no ha sido ni alegado ni probado fundadamente por el Fisco.

Finalmente se agravia de la multa aplicada por que considera que la misma carece de motivación, ya que, el organismo fiscal no acreditó suficientemente la existencia del elemento subjetivo de la falta que se le imputa ni tampoco el perjuicio sufrido por el erario público, por lo que en base a lo dispuesto en el art. 7º inc. e) de la Ley



Nacional de Procedimientos Administrativos, tacha a tal decisión de nula de nulidad absoluta.

Ofrece prueba pericial técnica y concluye solicitando la revocación de la resolución apelada, con costas. No formula reserva de caso federal.

Que a fs. 36/39 contesta el recurso interpuesto la representación fiscal quien en primer lugar aclara que el acto administrativo apelado, contenía otros ajustes además de los cuestionados por la apelante, tales como deducción de intereses sobre impuestos, gastos de representación y gastos y amortización del automotor, que como no han sido motivo de agravio por parte de la recurrente deben ser confirmados.

Sostiene que la deducción efectuada en cuarta categoría por el apelante por impuesto pagado sobre los bienes personales correspondientes a las participaciones sociales, es improcedente porque las deducciones que pretende son de las especiales de la 3º categoría que de corresponder lo serían a la sociedad anónima y no al apelante que es un contribuyente incluido en las 1º y 4º categorías.

Asimismo destaca que los importes en cuestión no se hallan vinculados a actividades gravadas, ya que, conforme dictamen 13/96 (DAT), en cuanto a las deducciones del art. 80 de la ley de impuesto a las ganancias, el prorrato de las rentas no computables y exentas deben ser merituadas con alcance similar, pues el legislador en el cuarto párrafo del art. 45 de la ley 23.260, asimiló el carácter de exento al de no computable.

Aclara que el art. 80 de la ley de la materia sólo admite la deducción de gastos cuando los mismos sean efectuados para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas por dicho tributo, con las restricciones que establece la ley y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina y puntualiza al respecto que el apelante no ha demostrado que el impuesto sobre bienes personales que pretende deducir, constituya un gasto vinculado a actividades gravadas. Además especifica que la ley de impuesto sobre los bienes personales no contempla su deducibilidad de ganancias.

En cuanto al valor locativo presunto del inmueble propiedad del Sr. Reynoso el art. 2º de la ley 11.683, nos indica que ningún individuo propietario de un inmueble de tal envergadura, que se puede instalar en el mismo un supermercado -Reynoso Hnos. e hijos S.A.-, lo cedería a un tercero gratuitamente para que desarrolle su



actividad de supermercadista, postura concordante, dice, con lo sostenido por el propio ente recaudador en el dictamen 15/85 (DATJ).

Respecto de las mejoras cuestionadas en el citado inmueble, el representante fiscal niega que el recurrente desconozca el importe computado por el Fisco por tal concepto y cual fuera su origen y remite a los considerandos de la resolución apelada en cuanto consigna que los valores involucrados como mejoras responden a construcciones realizadas en el inmueble de propiedad del contribuyente por la firma Reynoso Hnos. e Hijos S.A., por lo que atento lo dispuesto en el art. 147 del Decreto Reglamentario y toda vez que la contraria no ha demostrado que las obras realizadas no constituyan mejoras, ratifica el criterio sustentado por su parte en sede administrativa.

Afirma que la multa aplicada es procedente a título de culpa, ya que, no existen en los antecedentes del caso elementos que permitan eximir al apelante de responsabilidad y, con respecto a la graduación de la sanción, manifiesta que la misma no excede el marco de las facultades otorgadas al juez administrativo, por lo que no observa causal de nulidad.

Finalmente se opone a la prueba ofrecida por la contraria y solicita se confirme la resolución apelada, con costas. Formula reserva de caso federal.

II. Que a fs. 45 pto. 2, se rechaza la oposición fiscal a la pericial solicitada y a fs. 47 se abre la causa a prueba. A fs. 67 el perito designado a propuesta del recurrente renuncia a la labor encomendada, toda vez que, su parte no le ha proporcionado la información necesaria para realizar el informe. A fs. 68 en atención a dicha circunstancia, de la que tenía conocimiento la parte apelante según consta a fs. 65 y siendo dicha pericia la única prueba ofrecida en autos, se dio por decaído a dicha parte a producirla en el futuro y se declaró la clausura del período probatorio (fs. 68). A fs. 71 se elevaron los autos a consideración de la sala D y a fs. 76 se pusieron a sentencia.

III. Que corresponde en esta instancia que el Tribunal se pronuncie acerca de si se ajusta o no a derecho la resolución apelada.



Que con respecto al agravio planteado en primer término por el recurrente: procedencia de la deducción en el impuesto a las ganancias del gravamen sobre los bienes personales en la proporción relativa a las rentas del apelante como accionista de la empresa Reynoso Hnos. e Hijos S.A. cabe reseñar las normas aplicables al caso, ya que si bien durante 1997 también fue accionista de Garín Combustibles S.A., surge del informe de inspección que sólo percibió honorarios de la primera (ver fs. 475/484 del cuerpo principal III. de actuaciones administrativas).

Que el Título II de la ley de impuesto a las ganancias se refiere a las Deducciones que admite para arribar a la ganancia neta sujeta a imposición de acuerdo a lo dispuesto por su art. 17. A su vez el art. 82 prescribe que de las cuatro categorías del gravamen y con las limitaciones de la ley se pueden deducir "...a) los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias.". Cabe aclarar que la limitación que impone la ley para que la deducción de gastos proceda, proviene de su art. 80 que establece que los mismos deben ser los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina...".

Que sobre esta cuestión resulta ilustrativo, aunque no vinculante, el Dictamen 55/02 emitido el 31 de mayo de 2002 por la Dirección de Asesoría Técnica de la Dirección General Impositiva (Boletín impositivo de la AFIP N° 64), que reitera anteriores en los que dicha asesoría concluyó que: "...en la medida que los bienes alcanzados por el Impuesto sobre los Bienes Personales", "...estén afectados a la producción de ganancias gravadas, darán lugar a la deducción de la parte del impuesto que recaiga sobre dichos bienes de acuerdo con lo previsto en el art. 82 inc. a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias.", así como también reiteró que el impuesto en cuestión: "...será deducible, como gasto administrativo para la determinación de la ganancia neta del sujeto pasivo, en la proporción correspondiente a los bienes productores de la renta."

Que en la propia determinación de oficio el juez administrativo refiere que al contestar la vista que de los cargos formulados se le corriera al recurrente, el mismo manifestó que era accionista fundador de Reynoso Hnos. e Hijos S.A. y que en los períodos cuestionados -años 1997 y 1998- ocupaba el cargo de Presidente.



Es decir, que en la proporción de su participación accionaria en la sociedad el Sr. José Ramón Reynoso percibía ganancias, por lo que al estar gravado el inmueble productor de las mismas como su participación social con el impuesto sobre los bienes personales (conf. art. 19 incs. a) y j) de la ley de 23.966 y modifs.), este último gravamen es perfectamente deducible de su declaración de rentas. Al respecto no existe impedimento legal alguno, ya que la limitación que dispone el art. 88, inc. d) está referida a la prohibición de deducir de las ganancias brutas el propio impuesto a dichas rentas y cualquier impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten, o lo que es lo mismo que no generen actividades gravadas.

Es decir, que el propio organismo fiscal que hoy impugna la deducción que por tal concepto efectuara el recurrente, a través de varios dictámenes ha reconocido la deducibilidad del impuesto sobre los bienes personales del de ganancias siempre que el bien sobre el que se tributa aquél esté afectado a la producción de ganancias gravadas, lo que surge de la propia resolución apelada.

Que como consecuencia de lo expuesto también le asiste razón al recurrente cuando deduce los intereses del impuesto sobre los bienes personales, ya que, los mismos son accesorios del gravamen principal, debiendo correr la misma suerte en cuanto a la deducción.

Que en virtud de lo expuesto se concluye que en este aspecto corresponde revocar el ajuste fiscal.

IV. Que el segundo de los agravios del apelante está referido al criterio fiscal que aplicó el tratamiento de valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente, al inmueble sito en la calle Avellaneda 4.824 de la localidad de San Fernando, Provincia de Buenos Aires, en el que funciona la firma Reynoso Hnos. e Hijos S.A.

Que este tema ha sido tratado en sentencia recaída en el día de la fecha en la causa "Reynoso. Pedro Alberto s/ recurso de apelación" (Expte. N° 19.829-I) en la que la suscripta ha adherido al voto del Dr. Brodsky, en el que se dijo:



"El art. 41 de la ley del impuesto establece que "En tanto no corresponda incluirlas en el art. 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos: ...g) El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado".

"Que el art. 56 del Decreto Reglamentario N° 1344/98 define que "A los fines de lo dispuesto en los incs. f) y g) del art. 41 de la ley, se considerará valor locativo el alquiler o arrendamiento que obtendría el propietario si alquilase o arrendase el inmueble o parte del mismo que ocupa o cede gratuitamente o a un precio no determinado."

"Que en el caso de autos, el domicilio fiscal del contribuyente ubicado en Avellaneda y Chile, San Fernando, Pcia. de Buenos Aires, corresponde a la administración y punto de venta de los Supermercados San Cayetano perteneciente a la firma Reynoso Hnos. e Hijos S.A. de la cual el Sr. José Ramón Reynoso - presidente de dicha sociedad- es copropietario de dicho inmueble junto con su hermano, habiéndose constatado que en la planta baja funciona el local de venta y estacionamiento, en tanto que en el primer piso se ubican las oficinas administrativas de la empresa, entendiéndose el Fisco que por ello corresponde aplicar el tratamiento establecido en el art. 41, inc. g) de la ley del tributo".

"Que para determinar el valor locativo presunto el fisco se basó en lo previsto por el art. 42 de la ley que en su primer párrafo establece que:

"se presume de derecho que el valor locativo de todo inmueble urbano no es inferior al fijado por la Administración General de Obras Sanitarias de la Nación o, en su defecto, al establecido por las municipalidades para el cobro de la tasa de alumbrado, barrido y limpieza. A falta de estos índices, el valor locativo podrá ser apreciado por la Dirección General Impositiva."

"Asimismo cuando se trata de inmuebles poseídos en condominio, como ocurre en este caso, por aplicación del art. 57 del dec. 1344/98, la parte de cada condómino será considerada a los efectos del impuesto como un bien inmueble distinto, en concordancia con la segunda parte del inc. b) del art. 59 del citado decreto reglamentario."

"Que sobre este punto, conforme con el análisis efectuado en el precedente considerando VI., surge con meridiana claridad que no existe la cesión gratuita que invoca el Fisco Nacional para sustentar la procedencia de la figura a que se refiere



el inc. g) del art. 41 antes citado, toda vez que la locación del caso es onerosa con pago en especie, representado por las 'mejoras'."

"Por ello, la determinación apelada grava reiterativamente el mismo hecho imponible en dos períodos fiscales, una vez en forma directa por conocimiento cierto de la materia sujeta a imposición y otra en forma presunta, aplicando la norma del citado inc. g), cuando según se ha visto, se trata de, la misma figura. En razón de no ajustarse a derecho el procedimiento aplicado, cabe revocar el criterio utilizado en la ocasión por el Fisco Nacional."

V. El tercero y último de los agravios es el relativo al ajuste fiscal que consideró que había aumentado la base imponible sobre la que debía calcular el impuesto a las ganancias que por los años 1997 y 1998, a raíz de las mejoras introducidas en el inmueble que era sede de la firma Reynoso Hnos. e. Hijos S.A.

Que al respecto la ley de impuesto a las ganancias, al referirse a las de primera categoría, dispone que mientras no corresponda incluirlas entre las de tercera categoría, deberá ser declarado por el propietario el valor de las mejoras introducidas en su inmueble por arrendatarios o inquilinos cuando dichas mejoras constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que él no esté obligado a indemnizar (art. 41 inc. c).

Por su parte el art. 147 del Decreto Reglamentario de la ley de la materia define a las mejoras como "...aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mantenimiento del bien...". A su vez presume que en general revisten tal carácter, las que superen el 20% del valor residual del bien.

Que en oportunidad de contestar la vista del art. 17 de la ley 11.683, t.o. en 1998, el apelante se agravió de la pretensión fiscal, pues consideraba que no encuadraba su caso en el inc. e) del art. 41 de la ley de impuesto a las ganancias, pues las mejoras a las que alude este último artículo deben ser efectuadas por arrendatarios o inquilinos y constituir un beneficio para el propietario. En tal sentido afirma que él no recibe ningún beneficio como consecuencia de la realización de dichas mejoras, ya que, no percibe renta, sino expresa que en realidad las mismas importan un mayor gasto. (ver fs. 563/565 del cuerpo principal III. de actuaciones administrativas).



Que a fs. 570/574 del citado cuerpo de antecedentes se ordena una medida para mejor proveer, que en este punto se cumplimenta a fs. 581, del que se desprende que las mejoras efectuadas exceden el 20% estipulado por el art. 147 del Decreto-Reglamentario, pues la proporción sobre el valor residual del inmueble para 1997 fue, según el inspector de 0,37 y para 1998, de, 0,33. A fs. 585/590 obra el informe de la medida, en el que se expresa que cuando no existe contrato de alquiler por escrito o no se determine el valor de las mejoras, debido a lo cual el locador desconoce el importe que ha de agregar a la ganancia bruta del inmueble, la Administración fijará el procedimiento a adoptar, respecto del que el contribuyente no se agravió al contestar la vista.

Que en el caso de autos hay que tener en cuenta que el Sr. José Ramón Reynoso es copropietario del inmueble en cuestión junto con su hermano en un 50% cada uno (tal como surge de la fotocopia de la escritura de fecha 27/12/1985, obrante a fs. 167/168 vta. del cuerpo principal I. de antecedentes administrativos) y que justamente ambos conforman la sociedad anónima Reynoso Hnos. e Hijos que desarrolla su actividad comercial en el mismo, es decir, que se confunde la figura de propietario con la de locatario, ya que, resulta claro que en el presente caso las mejoras efectuadas en el inmueble representan no sólo una adición a las condiciones útiles del mismo en manos del locatario, sino que al ser aquél a su vez copropietario del mismo corresponde considerar a las mismas como renta pues sin duda cumplen el requisito del art. 41 inc c) de la ley, es decir, constituyen un beneficio para él y su hermano en su carácter de copropietarios.

Asimismo el art. 59 inc. f) del Reglamento establece que como propietario del bien raíz deberá sumar a su ganancia bruta en la proporción en que es condómino el valor de las mejoras, distribuyendo proporcionalmente el valor de las mismas de acuerdo con los años que resten para la expiración del contrato, computando el importe que resulte como ganancia bruta de cada año y dispone para casos como el presente que cuando no exista contrato de locación escrito, o no se hubiere estipulado un plazo cierto a la misma, o el valor de las mismas no se encuentre determinado y que en consecuencia el locador desconozca el importe que ha de agregar a la ganancia bruta, la Dirección fijará el procedimiento a adoptar en caso.

Que toda vez que de los elementos arrimados a la causa como de sus antecedentes, no surge la existencia de contrato escrito de locación, ni el término



del mismo, procede que el organismo fiscal fije el procedimiento a seguir, como lo ha hecho en el caso del apelante. Al respecto, tampoco surge del descargo presentado por el recurrente en sede administrativa que se haya agraviado del procedimiento seguido por el organismo fiscal para fijar el valor de las mejoras, tal como se expresa en el informe de la medida para mejor proveer producida ante el organismo fiscal (en especial fs. 588 del cuerpo principal III.), que por lo tanto no asistiendo razón al apelante respecto al presente agravio, corresponde en este punto confirmar el ajuste fiscal.

VI. Que a mayor abundamiento cabe puntualizar que en la resolución atacada por el apelante el organismo fiscal ha efectuado otros ajustes, relativos a gastos de representación y gastos y amortización de automotor, sobre los que el recurrente no ha formulado agravio en esta instancia, lo que implica su consentimiento respecto de los mismos, por lo que corresponde su confirmación.

VII. Que en virtud de lo expuesto voto por revocar la resolución apelada de conformidad con el criterio sustentado en los considerandos III y IV y confirmarla de acuerdo a las pautas vertidas en los considerandos V y VI. En cuanto a la multa aplicada por el organismo fiscal con sustento en el art. 45 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), no habiendo arrimado la apelante a la causa probanzas que justifiquen o excusen su conducta, corresponde confirmarla en la misma proporción que se confirma el impuesto a las ganancias por los años 1997 y 1998.

VIII. Que atento la forma en que se resuelve, las costas se imponen en proporción a los respectivos vencimientos.

IX. Que como consecuencia de lo decidido en los considerandos que anteceden corresponde ordenar a la Dirección General Impositiva que, en el término de treinta (30) días, practique liquidación de las sumas que resulta adeudar el apelante, remitiendo a tal fin los antecedentes administrativos acompañados a partir de cuya recepción se computará dicho plazo.



El doctor Brodsky dijo:

Que adhiere a las conclusiones a que arriba en su voto la Dra. Gramajo, remitiéndose a los fundamentos vertidos en la sentencia del día de la fecha, recaída en la causa N° 19.829-I "Reynoso Pedro A. s/ recurso de apelación".

Que en virtud de la votación que antecede, se resuelve:

1º) Revocar la resolución apelada a fs. 18/19 conforme dan cuenta los considerandos III y IV del voto de la Dra. Gramajo y confirmarla de acuerdo a las pautas fijadas en los considerandos V y VI del mismo voto con más intereses resarcitorios y multa en la misma proporción que se, confirma el impuesto. Costas en proporción a los respectivos vencimientos.

2º) Ordenar a la Dirección General Impositiva que, en el término de treinta (30) días, practique liquidación de las sumas que resulta adeudar el apelante, remitiendo a tal fin los antecedentes administrativos acompañados a partir de cuya recepción se computará dicho plazo.

Se hace constar que suscriben este pronunciamiento dos Vocales titulares de la sala D, de conformidad con lo previsto por el art. 184 de la ley 11.683 (t.o. en 1998) por encontrarse en uso de licencia la titular de la 11ª Nominación.

Ethel E. Gramajo - Sergio P. Brodsky 