

## IMPUESTO A LAS GANANCIAS

### **BENEFICIOS A TÍTULO GRATUITO**

#### **Mejoras introducidas por el inquilino en el inmueble del locador**

### **SUMARIOS**

El argumento del contribuyente de que no sabía si las mejoras serían retiradas o no, no tiene incidencia alguna para la solución de la causa porque el contrato de locación es categórico, al disponer que las mejoras que el locatario hiciera de cualquier naturaleza que fueren, quedarán a beneficio de la propiedad sin remuneración alguna.

Asimismo, la identidad de la integración de los órganos del directorio de la sociedad locadora y la sociedad locataria, llevan a la conclusión de que el destino de las mejoras cuestionadas, introducidas por la segunda en el inmueble de la primera, eran conocidas por ambas sociedades, lo que excluye la posibilidad de un error excusable que exima la multa aplicada al determinarse la obligación de dicha locadora frente al impuesto a las ganancias.

### **TEXTO DE LA SENTENCIA**

Buenos Aires, 21 de setiembre de 2000

Y VISTOS ESTOS AUTOS:

"Edaldia SA (TF 14949-I)", y

CONSIDERANDO:

1) Que mediante el pronunciamiento de fojas 131/3 el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó la resolución de la Dirección General Impositiva por la que se impugnan las declaraciones juradas presentadas en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 1994 y se determina la obligación tributaria de la actora en el precitado tributo y período intimándole el ingreso total de \$ 35.999,30. En concepto de impuesto, accesorios y multa.

2) Que al contribuyente se le reprochó el no haber considerado ganancia del ejercicio el mayor valor proveniente de una mejora que consistió en la instalación de un techo parabólico y en la construcción de dos paredes y trabajos necesarios para el asentamiento e instalación de máquinas, realizada en un inmueble de su propiedad por quien era locataria, habida cuenta que de la comparación entre el valor residual del inmueble y el de la obra realizada, resultó que ésta es superior al 20% del valor residual de aquél, por lo que constituyó un beneficio que debió haberse declarado como ganancia en el ejercicio fiscal 1994.

3) Que el Tribunal Fiscal de la Nación al confirmar la resolución de la Dirección General Impositiva consideró que: a) la pretensión fiscal se ajustó al texto del artículo 41, inciso c) de la ley de impuesto a las ganancias, b) existiendo vinculación económica entre las empresas el argumento acerca del montante de las mejoras introducidas como así también sobre si ellas quedarían o no en beneficio del inmueble locado, era inadmisibles, c) la invocación de la actora del artículo 56, inciso c) del reglamento de la ley de impuesto a las ganancias en orden al prorrateo de su valor incluso por el período de prórroga, no había sido probada en autos, d) por haber constatado el Fisco en cabeza de la locataria los valores invertidos, la estimación a la que arriban los peritos es insuficiente para modificar los valores del ajuste, e) la identidad

de la integración en los órganos de decisión de la locadora y locataria, lleva a desechar la posibilidad de un error excusable para eximirla de la multa.

Contra lo así resuelto apeló la actora a fojas 140 y a fojas 144/53 expresó agravios, los que fueron respondidos a fojas 154/6.

4) Que la sentencia apelada debe confirmarse porque los argumentos del recurrente no logran conmovérsela.

En efecto, señala la quejosa que la existencia de vinculación económica entre la locadora y la locataria no es razón suficiente como para rechazar su argumento en el sentido de que no sabía si las mejoras serían retiradas o no, porque el órgano al que le compete esa decisión es la asamblea y no el directorio.

Que independientemente del órgano de la sociedad que debe tomar esa decisión, lo cierto es que el argumento no tiene incidencia alguna para la solución de la causa porque la cláusula 8 del contrato de locación obrante a fojas 60/2 de las actuaciones administrativas, es categórica al disponer que "las mejoras que el locatario hiciera de cualquier naturaleza que fueren, quedarán a beneficio de la propiedad sin remuneración alguna". La disposición es clara y no admite ninguna duda en cuanto a que las mejoras no pueden ser retiradas por la locataria.

Lo expuesto unido a la circunstancia, no discutida en autos, de que el directorio de ambas sociedades está constituido por las mismas personas y su presidente es el mismo, llevan a la inevitable conclusión de que no podía desconocerse el destino final de las mejoras, por lo que el argumento de la actora para demostrar lo contrario es absolutamente inadmisibles.

Que frente a lo señalado las manifestaciones de la actora sobre la facilidad con que el techo parabólico puede ser retirado, carecen de toda relevancia.

5) Que el agravio referente a que el Tribunal a quo se habría apartado de las conclusiones de la pericia producida en autos en violación a lo establecido por los artículos 473 y 474 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, no puede prosperar.

En efecto, el juzgador de la anterior instancia no ha ignorado el dictamen sino que lo ha valorado y ponderado teniendo en cuenta las circunstancias del caso y arribó a la conclusión de que debía desecharlo porque la pretendida improcedencia del ajuste, sobre la base de los valores fijados por la pericia resultaba insuficiente para modificar los importes porque el Fisco había constatado en cabeza de la locataria los valores invertidos.

6) Que respecto de la multa impuesta las manifestaciones de la actora tendientes a ampararse en el error excusable como causal de absolución, no logran conmover la resolución recurrida porque si bien este Tribunal admitió -bajo ciertas condiciones- el error de derecho no penal como causal exonerativa de culpabilidad (ver "Longvie Paraná" del 22/6/1993 y "Editorial Atlántida" del 10/8/1993, entre muchos otros), tal solución no resulta aplicable a la especie.

En efecto, como se señalara en los precedentes citados, dicho error requiere para su viabilidad, que sea esencial, decisivo e inculpable, extremos que deben ser examinados en consonancia con las circunstancias que rodearon el accionar de aquel a quien se le atribuye la infracción tributaria.

En ese contexto, debe advertirse que la conducta que ha demostrado la actora durante todo el proceso, es totalmente contradictoria con las obligaciones que asumieron las partes al suscribir la cláusula octava del contrato de locación al que se ha hecho mención supra.

A lo expuesto debe agregarse que el organismo recaudador sólo se abstuvo de formular denuncia penal contra la actora por considerar "que resultaría de dificultosa prueba demostrar que se trate de un ardid del contribuyente y no de una diferente interpretación de la norma técnica" (ver fs. 5 act. adm.).

Por las razones expuestas, el Tribunal no encuentra motivo alguno para dejar sin efecto la multa impuesta.

7) Que el agravio relativo a que la tasa de interés aplicada es excesiva y debe ser reducida al 10% anual, no puede prosperar.

En efecto en la resolución apelada ante el Tribunal Fiscal de la Nación se aplicaron los intereses previstos en el artículo 42 de la ley 11683, el que en su tercer párrafo expresa que: "la tasa de interés y su mecanismo de aplicación serán fijados por la Secretaría de Hacienda; el tipo de Interés que se fije no podrá exceder del doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco de la Nación Argentina".

Que respecto de los intereses resarcitorios previstos en el artículo 42 de la ley 11683, según t.o. 1978, conforme lo estableciera la Corte Suprema de Justicia de la Nación "in re" "Arcana Orazio", del 18/3/1986 (Fallos: 308:283) el fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal porque es razonable que los intereses que perciba el Estado por la demora en el pago de los impuestos sean superiores a aquéllos por los que sea posible a los particulares obtener créditos en el mercado financiero, pues de no ser así, los contribuyentes podrían contemplar la alternativa -claramente perniciosa para el bien común-, de obtener financiamiento por la vía de dejar de cumplir puntualmente con sus obligaciones tributarias.

Que los intereses que fije la autoridad administrativa, en cuanto se sujeten a los límites de la delegación, no pueden producir agravio constitucional válido, salvo que el contribuyente, a través de prueba idónea, demuestre que la aplicación de aquéllos excede toda pauta de razonabilidad o produce efectos confiscatorios, lo que no logra la actora invocando que la Corte Suprema de Justicia de la Nación confirmó una sentencia de la Cámara Federal que estableció que la tasa determinada por resolución 372/1979, del Ministerio de Bienestar Social, era usuraria.

8) Por las razones expuestas, se confirma la sentencia apelada. Con costas (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). ASÍ SE DECIDE.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

*Marta Herrera - Jorge H. Damarco - M. I. Garzón de Conte Grand*

FUENTE: ERREPAR