

TÍTULO:	REMODELACIÓN DE OFICINAS EN LA CASA-HABITACIÓN DEL CONTRIBUYENTE
AUTOR/ES:	Amaro Gómez, Richard L.
PUBLICACIÓN:	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN:	XXIX
PÁGINA:	-
MES:	Noviembre
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

RICHARD L. AMARO GÓMEZ

REMODELACIÓN DE OFICINAS EN LA CASA-HABITACIÓN DEL CONTRIBUYENTE

ANTE UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN⁽¹⁾

INTRODUCCIÓN

Tanto las personas físicas como las sucesiones indivisas tienen la obligación formal de justificar, al cierre del ejercicio fiscal, las variaciones que experimentó su patrimonio desde el inicio hasta el cierre. Esto, a su vez, conlleva la necesidad de cuantificar el denominado "monto consumido", que fue definido por la resolución general (AFIP) 2218 en el [Anexo II](#) como **aquellos gastos de sustento y mantenimiento del responsable y/o su grupo familiar primario, así como los relacionados con el esparcimiento propio y de su grupo familiar**.

Ahora bien, el importe es estimado y no exacto. Esto quiere decir que como el monto consumido se determina por variación patrimonial, el importe del mismo tiene que ser representativo de la realidad (razonable), más allá de que no exista una precisión y exactitud del 100%.

En este marco, hay que tener en cuenta que la ley de impuesto a las ganancias (LIG) estableció, en sus [artículos 23](#) y [83](#), que los gastos cuya deducción admite la ley, con las restricciones expresamente establecidas en la misma, son aquellos incurridos para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto, y las mismas se restarán de las ganancias gravadas de la fuente que los origina.

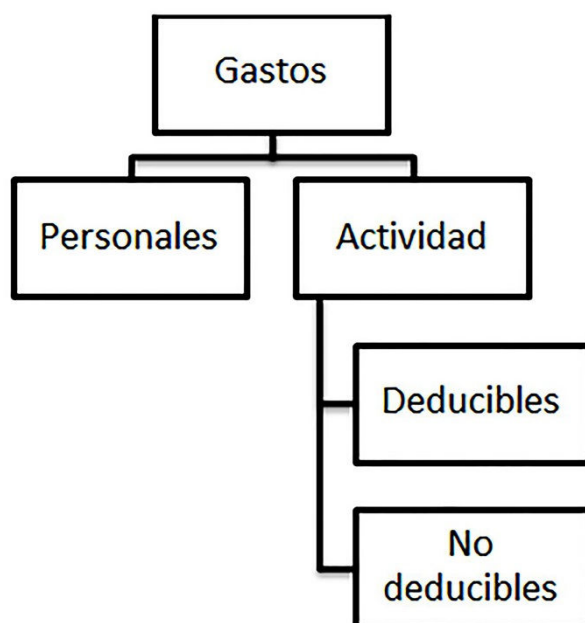
En consecuencia, y en principio, todo gasto que tenga cierta vinculación con el ejercicio de la actividad gravada, y siempre y cuando se pueda demostrar tal relación o vinculación, se podrá deducir.

De hecho, es criterio sentado que quien está en mejores condiciones para determinar qué gasto es o no necesario para llevar a cabo una actividad empresarial es el contribuyente y no el Fisco, quien solo se debería limitar, en principio, a constatar la veracidad del gasto.

Según Enrique Reig, "el concepto de necesidad no debe entenderse con alcance limitativo tal que excluya algunos gastos prescindibles pero, sin embargo, convenientes para el desarrollo de actividades sujetas al impuesto, tales como modernamente se consideran los de relaciones públicas, entre otros".⁽²⁾

En este marco, hay gastos cuya apreciación de necesidad depende del contribuyente que incurre en los mismos, porque él solo sabe cuáles son o no necesarios. Esto significa que en ciertas ocasiones la vinculación del gasto con los ingresos gravados no suele ser tan directa.

Recodemos que los gastos realizados por una persona física o sucesión indivisa, sea o no un sujeto empresa, se dividen en dos:



No obstante, existe una línea muy delgada entre el gasto personal y el gasto de la actividad, más allá de que este último puede o no ser deducible según las limitaciones que marca la ley del impuesto. Situación que se complejiza en el caso de un profesional que ejerce su actividad desde su casa-habitación.

LOS HECHOS DE LA CAUSA

En cuanto a los hechos, se trató de un abogado, el doctor Mario Daniel Giudici, quien, aparte de otras actividades, ejercía su profesión obteniendo rentas de cuarta categoría desde su casa-habitación en la que tenía su estudio jurídico.

En este marco, se le inició una inspección fiscal en el año 2015, tanto en el impuesto al valor agregado como en el impuesto a las ganancias, en la que se le cuestionó supuestas remodelaciones y mejoras realizadas en su estudio jurídico ubicado, como ya se dijo, en su casa-habitación.

En este sentido, se le cuestionó el cómputo del crédito fiscal por tales trabajos, así como también la incidencia del gasto en el impuesto a las ganancias, toda vez que, según el Fisco Nacional, no quedó acreditada en absoluto la realización de tales

operaciones en el estudio jurídico (parte de su casa-habitación) desde el cual desarrollaba su actividad profesional.

En definitiva, todo se trató de una cuestión de hecho y prueba en la que los argumentos, tanto del contribuyente como del Fisco Nacional, versaron en torno a la existencia de los trabajos de remodelación y mejora.

De esta manera, quedó planteada la cuestión controvertida.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

A su turno, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación sentenció en general, en el voto de la vocal instructora, la doctora O'Donnell, lo siguiente:

- Que en relación a la adquisición de los materiales, el Organismo Fiscal detectó compras que no tenían el respaldo documental. Y si bien luego el contribuyente aportó las facturas de un corralón en el que se habrían adquirido los materiales, las mismas no fueron registradas en el libro IVA-Compras.

No obstante, no se pudo comprobar de manera fehaciente el circuito de pago al proveedor de los materiales (corralón), dado que la cancelación se hizo con cheques de terceros endosados, en los que no se identificó el real beneficiario final de dichos pagos.

En otro orden de ideas, en cuanto al transporte de los materiales (fletes), el contribuyente manifestó que fueron realizados por él, por lo que este aspecto tampoco quedó acreditado.

A esto se suma que su casa-habitación, en la que estaban sus oficinas profesionales, contaba con 160 metros cuadrados. Sin embargo, las facturas y los remitos emitidos por el corralón fueron por cantidades de materiales que no se corresponden con la dimensión del lugar en el que habrían sido utilizados.

Aparte de que con las ventas que facturaba el contribuyente no resultaba justificable los fondos para la adquisición de los materiales.

- Que en relación al documento firmado por un ingeniero detallando los trabajos de remodelación a realizar, tales como instalación de aires acondicionados, pinturas sobre paredes y colocación de porcelanato, entre otros, dicho ingeniero en la inspección, si bien confirmó haber realizado el documento así como los planos de posibles reformas, aclaró que no cobró honorarios por dicha tarea, así como también afirmó no haber realizado las reformas del inmueble.

- Que en palabras del Tribunal, tenemos que no se *"...probó ni la efectiva existencia de los materiales, ni su transporte, ni las obras de remodelación en su estudio en el que estos fueron supuestamente afectados; tampoco probó los pagos a dicha empresa, ya que por el circuito seguido por los cheques entregados, a través de una cooperativa de crédito que surge del propio expediente, fue denunciada penalmente por diferentes delitos al orden económico y financiero, y por asociación ilícita (arts. 303, 310 y 210, CP); es imposible conocer quiénes fueron sus reales destinatarios y beneficiarios y, como ya se dijo, si realmente respondieron a operaciones comerciales o a otro tipo"*.

- Que *"así las cosas, debe concluirse, como sostiene el juez administrativo, que no se dan los supuestos previstos en el [artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado](#) para admitir el cómputo del crédito fiscal; en particular, en su último párrafo, que dispone que '...el cómputo del crédito fiscal sería procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravada, hubiere perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles...'*, y esa es, precisamente, la prueba que

el señor Giudici no ha rendido, que las compras realmente se hayan configurado en el vendedor Corralón Hermanos Silva SRL.

Ello así, toda vez que ante ajustes como el que aquí se analiza, resulta de aplicación la interpretación realizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación de las disposiciones del artículo 12 de la ley del gravamen en la causa 'Feretti, Félix Eduardo (IF 22.752-H c/DGI)', del 10 de marzo de 2015, entre muchas otras, al sostener que el [último párrafo del artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado](#) (t.o. 1997 y modif.), sobre el cual el organismo recaudador fundó la determinación apelada, dispone, en lo que aquí interesa, que 'en todos los casos, el cómputo del crédito fiscal sería procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubiere perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponible...'

...Giudici tampoco pudo demostrar cómo se realizó el flete de los materiales, ni en qué consistió la supuesta reforma en su estudio jurídico, sumado a que existen contradicciones entre la forma de pago informada por este -más allá de que no puede identificarse con certeza el flujo financiero de los cheques, ni la forma y momento fehaciente de pago de las compras por las cuales pretende que se le considere el crédito fiscal- y la forma de cobro según la señora Silvia, socia gerente del proveedor.

...En definitiva, de acuerdo a lo dispuesto en el [artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado](#), lo que la recurrente tenía que demostrar era que los créditos fiscales computados correspondían a la efectiva adquisición de materiales de construcción a Corralón Belgrano de Hermanos Silva SRL y no lo hizo, ni en la instancia administrativa previa, ni ante este Tribunal; por ende, la pretensión fiscal notificada en la resolución 12/2019 se encuentra debidamente fundada y debe ser confirmada".

De esta manera, y por los fundamentos expuestos, se confirmó el ajuste fiscal tanto en el impuesto a las ganancias como en el impuesto al valor agregado.

REFLEXIÓN FINAL

Una interesante sentencia si tenemos en cuenta:

1. que el pleito no se basó en negar los efectos fiscales de obras de remodelación y mejora sobre una parte de la casa-habitación del contribuyente, en la que se posee las oficinas que constituyen el estudio jurídico para el desarrollo de la profesión, sino que el cuestionamiento gira en torno a acreditar tales trabajos (adquisición de materiales y la realización de las obras);
2. que lo expuesto resulta razonable en tanto que todo sacrificio económico relacionado con la actividad generadora de renta, en principio, resulta deducible; aun en el caso de que se hubiese tratado de una remodelación y mejora total del inmueble, de todas maneras una parte de dicho crédito fiscal y gasto hubiese tenido impactos fiscales en la cuota correspondiente a los trabajos relacionados con las oficinas ubicadas dentro de la casa-habitación;
3. que la sentencia analiza la cuestión desde la perspectiva del impuesto al valor agregado, sin fundamentar lo relativo a la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias; no obstante, en el pronunciamiento se pone de relieve que no quedó demostrada de manera fehaciente la existencia de tales gastos afectados a su estudio jurídico dentro de su casa-habitación, por lo no se puede deducir gasto alguno; a estos fines, y desde el enfoque de este tributo, para que un gasto sea deducible hay que demostrar básicamente su vinculación con la fuente de ganancias gravadas y su existencia.

Finalmente, tengamos presente que las mejoras significativas en un bien, tal como oficinas afectadas a la generación de rentas, deben activarse y depreciarse en función de la vida útil remanente del inmueble al momento de su habilitación. Este tema no fue tratado en la sentencia.

Notas:

(1) ["Giuduci, Mario Daniel s/recurso de apelación"](#) - TFN - Sala D - 10/4/2023 - Cita digital EOLJU198178A

(2) Reig, Enrique J.: "Estudio teórico práctico de la ley argentina sobre impuesto a las ganancias" - Ed. Macchi - Bs. As./Caracas/México DF - 1996 - pág. 330

Cita digital: EOLDC108747A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.