30952/2022 “VILLANOVA SA (TF 56855699-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO”

Buenos Aires, de noviembre de 2022.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, conforme surge de los presentes autos el Tribunal Fiscal de la Nación **confirmó,** con costas, el acto mediante el cual se había determinado de oficio la obligación tributaria de la actora como, asimismo, el quebranto resultante en el Impuesto a las Ganancias de los ejercicios fiscales 2014 a 2016, ambos inclusive.

Para resolver como lo hizo, el organismo consideró que se trataba de una comercialización de camas náuticas mediante la cesión del derecho de uso y goce de los espacios dentro del inmueble afectado a la explotación por un precio y sucesivos pagos por gastos de mantenimiento, administrados por la empresa. Por ende, no cabía duda alguna que los ingresos obtenidos se encontraban alcanzados por el impuesto de marras, configurándose el “hecho imponible” a partir del momento en que se encontraban disponibles para su uso. En ese aspecto, de lo actuado por la fiscalización, a la luz de la información solicitada a la Municipalidad de Tigre, de los dichos de los propios usuarios que reconocieron utilizar los espacios de guarda desde el año 2016, y de los datos brindados por la propia contribuyente, surgía la existencia de camas ocupadas para el cierre de ese período, siendo éstas las que habían dado lugar al ajuste de ingresos por el Fisco Nacional.

Indicó que cada adquirente abonó un precio a cambio de la obtención del uso y goce del espacio de la cama náutica, comprometiéndose además al pago de los gastos de mantenimiento que, de acuerdo con la documentación obrante en las actuaciones, no estaba sujeto a devolución, siendo “definitivo”, por lo que no podía hablarse en la especie de un “pasivo” en contrapartida, como había pretendido la recurrente, Es decir, en el caso, el perfeccionamiento del hecho imponible no se hallaba sujeto a condición alguna.

Afirmó que, cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el término antedicho, lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y de los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones no surgidas de lo dispuesto por la ley.

Indicó que, en el presente caso, la empresa adquiría el derecho a percibir íntegramente el precio a partir del contrato de venta o cesión del uso de las camas náuticas, con lo que se consumaba el hecho jurídico que era

“causa” para considerar devengado el ingreso. Expresó que no resultaban aplicables las excepciones a la regla general que contemplaba la norma, referidas a intereses y otros de características similares, que permitían efectuar un devengamiento en función del tiempo, habida cuenta de que ello no resultaba ser un aspecto determinante en la generación del ingreso, como sucedía en los tipos de rentas mencionados.

Por otra parte, respecto de la imputación de los gastos, la Administración consideró como costo computable las amortizaciones sobre obras en curso. En efecto, tal como se desprendía de las actuaciones administrativas, a los ingresos determinados por el Fisco se detrajeron las amortizaciones (2%) correspondientes al monto computado por la recurrente en el balance cerrado al cierre del ejercicio en el ítem “obras en curso” en el rubro bienes de uso.

En consecuencia, el organismo jurisdiccional aseveró que lo actuado por el Fisco Nacional se ajustaba a derecho, a la luz de la realidad económica de las operaciones y a la contabilización de la actora de los bienes de uso y las obras en curso, sin que se hubiese precisado ni demostrado que los montos deducidos por la AFIP como costo computable no fuesen los correctos.

En definitiva, al haber reconocido la actora que, en el caso, se estaba en presencia de un supuesto de cesión del uso y goce de camas náuticas, sin que los elementos involucrados permitiesen cuestionar el método utilizado por el Fisco Nacional, el TFN sostuvo que correspondía confirmar la pretensión fiscal en este aspecto.

Por último y en cuanto a los restantes ajustes que surgían de la resolución apelada, el TFN advirtió que la actora no había expresado agravio alguno, razón por la cual correspondía tenerlos por consentidos.

2º) Que, contra dicha decisión **apeló la actora** y expresó agravios el 29/3/2022, cuyo traslado fue contestado por su contraria el 13/5/2022.

En su presentación, manifestó que:

a) La decisión en crisis convalidó el método utilizado por el ente fiscal para la determinación de la ganancia, dejando de lado la simetría que debe haber entre los ingresos y egresos derivados de la venta o cesión temporal del uso de camas náuticas. En efecto, después del ingreso por venta de acciones por comercialización de espacios para guarda de embarcaciones en cabeza de Villanova SA, consideró devengadas las rentas a partir del momento de celebración del contrato, con la entrega de la posesión y disponibilidad de las camas náuticas.

b) En los actuados, respecto de la imputación de gastos, la AFIP detrajo de los ingresos determinados *únicamente* las amortizaciones

correspondientes al monto computado en el balance finalizado al cierre del ejercicio en el ítem obras en curso, en el rubro bienes de uso. La inclusión en el balance del año fiscal de un rubro positivo lleva aparejada la deducción, en el mismo año fiscal, de todos los conceptos negativos que sean consecuencia directa o indirecta de ellos. Por tal motivo resulta razonable que Villanova SA compute todos aquellos costos y gastos asociados directamente con la obtención de la renta gravada.

c) La sentencia omitió considerar por completo que, para obtener ingresos, fue necesario efectuar gastos y, si el acto administrativo apelado no los consideró, debió permitir que se hiciera la denuncia para establecer cuáles eran a los fines de su cómputo, ordenar una reliquidación, o revocar la determinación por no haber computado las erogaciones correspondientes.

d) Resulta razonable que su parte pueda computarse todos aquellos costos y gastos directos e indirectos vinculados indudablemente con la construcción de las camas comercializadas y que no puedan ser recuperados en el futuro contra ingreso alguno, ya que en el supuesto caso extremo que se venda la totalidad de las camas, los costos directamente asociados no tendrían otro ingreso con el que relacionarse.

e) La esencia del tributo es la correlación entre ingresos y gastos, de modo de incorporar a la base imponible sólo ganancias o pérdidas netas. La simetría entre ingresos y gastos no hace más que dimensionar en términos reales la verdadera magnitud de la ganancia, caso contrario se lesiona el principio de capacidad contributiva porque obligaría al contribuyente a tributar sobre una renta inexistente.

3º) Que, el 4/3/2022 **el Fisco apeló los honorarios** regulados a su parte por considerarlos bajos.

4º) Que, conforme surge de los presentes autos, la actora está inscripta como actividad principal “servicios de guardería náutica”.

La AFIP, en uso de sus facultades de fiscalización y verificación, determinó de oficio su obligación en el Impuesto a las Ganancias, por los períodos fiscales 2014 a 2016, por haber detectado las siguientes irregularidades:

a- Omisión de computar los ingresos gravados provenientes de la cesión a título oneroso de derechos de uso y goce de los espacios para guarda de embarcaciones dentro del inmueble afectado a su explotación;

b- Deducción errónea de provisiones de gastos en los

períodos fiscales 2014 a 2015;

c- Omisión de ingresos derivados de intereses de mutuo con el Sr. Argeli por el ejercicio 2015.

Al respecto el Fisco Nacional consideró que el fin perseguido era el de encubrir la verdadera economía de la cesión a título oneroso del uso y goce de un espacio para la guarda de una embarcación náutica en el predio de la sociedad, con el fin de alterar la base imponible del Impuesto a las Ganancias. En efecto, entendió que, bajo la forma de "venta de acciones", la actora había encubierto la real intención que era la cesión onerosa del uso y goce de camas náuticas, gravadas en cabeza de la sociedad.

5º) Que así las cosas, cabe recordar que, tratándose de un sujeto de la tercera categoría (sociedad), el criterio de imputación de los ingresos y gastos es el "de lo devengado", porque así lo establece el art. 18, cuarto párrafo inc. a, de la ley del gravamen.

"Ingreso devengado" es todo aquél sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente, en cuanto a los gastos, ***se devengan cuando se producen los hechos en función de los cuales terceros adquieren derecho a su cobro.***

En consecuencia, el concepto de devengado tiene las siguientes características:

a) requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto;

b) es necesario que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente;

c) no necesita actual exigibilidad o determinación ni fijación de término preciso para el pago, puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

Es decir que el concepto de "lo devengado" implica que los resultados (ingresos y gastos) deben computarse cuando la operación que los origina queda perfeccionada, considerando la legislación o prácticas comerciales (esta Sala en la causa "Compañía Tucumana de Refrescos SA c/ DGI", sentencia del 14 de agosto de 2007). De tal forma, una renta es atribuible conforme a dicho criterio, cuando se producen los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición, y en tanto se verifiquen parámetros objetivos esenciales y no meramente formales y la posibilidad fáctica y jurídica de que ese ingreso o gasto deba efectuarse; es decir, debe tratarse de un derecho cierto, no sujeto a condición que pueda tornarlo

carente de virtualidad (Sala I, "Alto Palermo SA c/ DGI", sentencia del 23 de diciembre de 2008).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en la causa CSJ **906/2014** (50-C)/CS1 RO CSJ 817/2014 (50-C)/CS1 recurso de hecho "***Cía de Radiocomunicaciones Móviles SA (TF 21.162-I c/ DGI)***", fallo del 1º de septiembre de 2015, que "*el término devengar es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la ley de impuesto a las ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley (confr. causas CSJ 1068/2008 (44-C)/ CS1 "Compañía Tucumana de Refrescos SA –TF 20.391-I c/ DGI", sentencia del 24 de mayo de 2001 y CSJ 821/2011 (47-A)/CS1 "Asociart SA art- TF 21.213-I c/ DGI", sentencia del 6 de mayo de 2014)".*

En el caso, se trata del uso y goce de las camas náuticas, configurándose el devengamiento del hecho imponible a partir del momento en que se encontraban disponibles.

En cuanto a los gastos, el Fisco le dio el tratamiento como bien de uso (obra en curso) y le aplicó la deducción en cada ejercicio del 2% del concepto de amortización sobre tal valor al 30/6/2016, tomando los estados contables de la propia actora.

Cabe recordar al respecto que *la amortización* es el procedimiento contable por medio del cual el valor de un bien utilizado por la empresa es repartido como gasto durante todos los años que abarca su vida útil, y la ley del Impuesto a las Ganancias admite su deducción para compensar el desgaste de los bienes empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas (art. 82, Ley de Impuesto a las Ganancias).

Por consiguiente, tal como lo señaló el Tribunal Fiscal y no fue debidamente rebatido por la actora, lo actuado por el Fisco resulta ajustado a derecho a la luz de la realidad económica de las operaciones y a la contabilización de los bienes de uso y las obras en curso, sin que la recurrente haya precisado ni demostrado que los montos deducidos por la AFIP como costo computable no sean los correctos.

6º) Que, el art. 86 de la ley 11.683 dispone que en los recursos de revisión y apelación limitada contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal en materia de tributos o sanciones, la Cámara resolverá el fondo del asunto *teniendo por válidas las conclusiones del Tribunal sobre los hechos probados*, aunque podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer *error* en la apreciación que hace la sentencia de los hechos.

En el caso, toda vez que no se advierte arbitrariedad en la valoración efectuada por el Tribunal Fiscal y que la actora se ha limitado a efectuar apreciaciones genéricas y a reiterar sus dichos, efectuados en presentaciones anteriores, sin hacerse cargo de rebatir debidamente los fundamentos de la resolución apelada, corresponde confirmar lo resuelto.

7º) Que, en cuanto a las **costas,** procede confirmar las de la instancia anterior, toda vez que no fueron motivo de agravio, e imponer las de esta Alzada por su orden en atención a la naturaleza compleja de la cuestión en cuanto al tratamiento que corresponde dar en el caso a los ingresos y gastos (art. 68, segunda parte del CPCCN).

8º) En atención a la naturaleza del asunto, el resultado obtenido y la trascendencia económica de la cuestión en debate y atento al valor, motivo, extensión y calidad jurídica de la labor desarrollada durante el trámite de este recurso directo, corresponde **CONFIRMAR** los honorarios regulados a la dirección letrada y representación del Fisco, apelados sólo por bajos. (arts. 16, 19, 20, 21, 29, 44, inc. a, 51 y ccdtes. de la ley 27.423 y acordada CSJN, art. 25/22). Se deja constancia que la regulación que antecede deberá cancelarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 51 de la ley 27.423, y que no incluye el Impuesto al Valor Agregado, monto que –en su caso- deberá ser adicionado conforme a la situación del profesional interviniente frente al citado tributo.

Por las razones expuestas **SE RESUELVE**: confirmar la resolución apelada, con costas en la alzada por su orden, y los honorarios regulados a los letrados del Fisco.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

ROGELIO W. VINCENTI

Fecha de firma: 24/11/2022
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: ROGELIO W VINCENTI, JUEZ DE CAMARA

#36629696#350496426#20221124094733784