



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad de Buenos Aires, a los *17* días del mes de *Mayo* de 2019, reunidos los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal titular de la Vocalía de la 10ª Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal titular de la Vocalía de la 11ª Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal titular de la Vocalía de la 12ª Nominación) para resolver el expediente N° 37.448-I, caratulado: "T., J. M. s/ recurso de apelación";
La Dra. O'Donnell dijo:

I.- Que a fs. 41/65 y 194/213, el señor J. M. T., interpone el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 18/2013 y 10/2014, emitidas el 27 de febrero de 2013 y el 5 de febrero de 2014 por la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Microcentro de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en las que se determinaron de oficio sus obligaciones frente al impuesto a las ganancias de los períodos fiscales 2007 y 2008, que arrojaron un saldo a favor del Fisco Nacional de \$116.528,56, con más intereses resarcitorios, y del período fiscal 2009, por \$90.067, 16, también más intereses, respectivamente.

Asimismo, en dichos actos se le aplicaron sendas multas de omisión en los términos del art. 45 de la misma ley por \$81.569,99 y \$63.047,01.

Solicita, en primer lugar, que se declare la nulidad de dichos actos por falta de causa y de motivación, pues sostiene que fueron dictados apartándose manifiestamente de los hechos y del derecho aplicable y que se ha vulnerado su derecho al debido proceso adjetivo.

Explica a continuación los ajustes contenidos en las Resoluciones.

Por un lado, relata que el 14 de mayo de 2007 hizo un aporte a E. M. S.A., sociedad en la que era accionista, por un monto de \$1.400.000, conforme surge del Acta de Directorio del 8 de mayo de 2007, con el objetivo de afianzar una propuesta de licitación pública para la concesión, explotación y administración de un complejo turístico en la Ciudad de Roque Sáenz Peña, Provincia del Chaco. Sigue diciendo que como E. M. S.A. no fue adjudicataria de la licitación, y " ... visto que los fondos ya no eran necesarios, propuso que se devolvieran los aportes, lo cual fue aprobado en forma unánime por la asamblea, quien dispuso el reintegro de la misma suma de \$1.400.000, desafectación que fue aprobada en el Acta del 22 de octubre de 2009. Agrega que el reintegro de los fondos se hizo efectivo el 30 de junio de 2007 por \$1.200.000 y el 31 de diciembre de 2007, por \$200.000.

Explica, en lo que aquí interesa, que dicho importe fue restituido sin intereses por cuanto no estaba pactado su devengamiento a favor del aportante, y de ello extrae que no corresponde el ingreso de las ganancias por los intereses presuntos que la jueza administrativa determina en las Resoluciones, en los términos y por aplicación del art. 48 de la ley del impuesto a las ganancias.

Agrega que ésta incurre en una confusión al invocar el art. 73 de la misma ley, ya que como persona física no está alcanzada por la presunción de intereses que dicha norma citada grava y que, a diferencia de los del art. 48, no admiten prueba en contrario.

Entiende, en efecto, que la presunción establecida en el art. 48 de la norma aludida, es una presunción iuris tantum, es decir que admite prueba en contrario, y que la fiscalización no tuvo en cuenta las pruebas aportadas con las que acreditó que en su caso no hubo devengamiento de intereses en el aporte irrevocable a E. M. S.A., porque no se pactaron legalmente, prueba de lo cual es que la devolución según el Acta del año 2009 fue sin intereses. Dice que ello se extrae también de la certificación contable acompañada en el curso de la fiscalización sobre las registraciones de E. M. S.A. de la que surge la inexistencia de contabilización o del devengamiento de intereses a su favor.

Manifiesta también que la jueza administrativa no advirtió que el aporte no capitalizado en tiempo y forma es un préstamo de carácter gratuito, y que dicha circunstancia constituye, a su entender, la demostración palmaria de que no debían presumirse intereses. Por ende, como el aporte fue desafectado, el mismo devino en un simple préstamo efectuado por una persona física sobre el cual no se devengaron intereses, por lo que en el caso no se puede aplicar la presunción contenida en el art. 48 de la ley del gravamen.

En cuanto al segundo ajuste, notificado en la Resolución N° 18/13, justifica las deducciones de sumas de escasa significación que realizara en las declaraciones juradas del impuesto de los períodos fiscales 2007 y 2008 en concepto de compra de indumentaria personal adquirida a Cía. d. C. S.A., por considerarla necesaria para el desarrollo de su actividad como profesional en ciencias económicas y como director de diferentes sociedades anónimas, argumentando que dichos gastos fueron necesarios para la obtención de la ganancia gravada.

Por tales razones, solicita que se dejen sin efecto las Resoluciones, con costas.

II.- Que a fs. 80/109 y 194/213 el Fisco Nacional contesta el traslado de los recursos, y solicita la confirmación de dichos actos, con costas.

Respecto al primer ajuste, destaca que el aporte irrevocable para la futura suscripción de acciones que fue desafectado y reintegrado al aportante se transformó en un crédito susceptible de devengar los intereses del art. 48 de la ley por no haberse cumplido el fin para el que fue realizado, es decir, por el cambio de destino, resultando de aplicación a dicha situación el art. 48 de la ley -no el art. 73-, y el art. 5, inc.) 1, a) de la RG IGJ N 25/2004 para calcular los intereses presuntos allí previstos.

Respecto a los gastos deducidos, funda su impugnación en la falta de relación de los mismos con la actividad y con los ingresos gravados del responsable.

III.- A fs. 110 y 249 se abre la causa a prueba, haciéndose lugar parcialmente a la prueba informativa librada a Cía. D. C. S.A., que fue desistida por la recurrente a fs. 135, y a E. M. S.A., cuyos resultados obran a fs. 134, y a la pericial contable, cuyos informes obran a fs. 137 / 140 y 250/251.

IV.- A fs. 263 se hace saber a las partes la integración de la Sala D a partir del 9 de abril de 2018, se clausura el período probatorio y se elevan los autos a conocimiento de la misma; a fs. 266 se ponen los autos para alegar, obrando a fs. 272/275 el alegato de la re-



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

corrente y a fs. 268/271 el del Fisco Nacional; por último, a fs. 278 se ponen los autos para dictar sentencia.

V.- Que, en primer lugar, corresponde referirse a la defensa de nulidad planteada por la recurrente, la que debe ser rechazada por sustentarse en los mismos argumentos que se invocan respecto de la cuestión de fondo debatida en autos, sin detallar cuáles son los supuestos vicios que adolecen los actos impugnados y que podrían acarrear su invalidez, sino que se dirigen en realidad a atacar los fundamentos por cuales se efectuaron las determinaciones recurridas y a manifestar su disconformidad con ellos.

Tampoco se observa que se haya vulnerado el debido proceso adjetivo, ya que los ajustes fueron emitidos en el marco de un proceso de fiscalización y luego de determinación de oficio en el que se cumplieron todas y cada una de las etapas previstas en la ley 11.683, por lo que debe rechazarse, sin costas por no haberse tratado como una excepción de previo y especial pronunciamiento -Fallos 336:70-.

VI.- Que corresponde establecer si las Resoluciones apeladas se ajustan a derecho.

Que, en los períodos fiscales comprendidos en dichos actos, el señor T., tenía por actividad principal prestar servicios de contabilidad y teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal, y como actividad secundaria, la de brindar servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial.

En el marco del procedimiento de fiscalización que se le iniciara en el año 2010, se le requirió información y documentación en relación al aporte irrevocable de \$1.400.000 que efectuara el 10 de mayo de 2007 a E. M. S.A., en la que era a esa fecha su accionista, determinándose que sobre el mismo debió devengar los intereses presuntos del art. 48 de la ley del gravamen y gravarlos en los períodos fiscales 2007, 2008 y 2009. Ello así, considerando que como el mismo no fue capitalizado, sino desafectado y aprobado su reintegro a su solicitud, conforme surge del Acta de Directorio del 22 de octubre de 2009, el aporte se convirtió en un pasivo alcanzado por los intereses previstos en dicha disposición, los que computa desde el 12 de noviembre de 2007, fecha en la que se produjo el vencimiento de los 180 días para que conforme a las normas de la IGJ se produjeran los actos societarios y contables pertinentes para su capitalización.

Que entonces no controvierten las partes ni la existencia del aporte irrevocable que el señor T., realizado en el año 2007 a E. M. S.A., ni su monto; tampoco que el mismo no fue capitalizado a la fecha de vencimiento del plazo que correspondía desde el punto de vista societario. En lo que no están de acuerdo, es si a partir de ese momento -el 12/11 /2007-, el préstamo, por aplicación también de las normas societarias, fue de carácter oneroso, como sostiene la jueza administrativa, o de carácter gratuito, como sostiene la recurrente, y esa es la materia sobre la cual este Tribunal está llamado a resolver, ya que los restantes aspectos referidos a las operaciones con empresas de transportes de caudales que es lo que motivó que se le iniciara la fiscalización, conforme se desprende del Informe de Investigación obrante fs. 346/350 del Cuerpo de Investigación que integra las a.a., no han sido objeto de ajustes.

La falta de devengamiento de intereses fue ratificada por E. M. S.A. en la contestación a la prueba informativa que se le librara que obra a fs. 134, en la que su

Presidente explicó que el aporte del Sr. T.:

- fue efectuado para *"...afianzar una propuesta de licitación pública para la concesión, explotación y administración de un complejo turístico con actividades de hotelería, turismo y casino en la Ciudad de Roque Sáenz Peña, de la Provincia de Chaco, República Argentina"*,

- fue en forma gratuita, *"...sin generar intereses o compensación económica de ningún tipo o naturaleza"*,

- el aporte se devolvió porque E. M. S.A. no resultó adjudicataria de la licitación, lo que se decidió en el Acta del Directorio del 22 de octubre de 2009, y que fue reintegrado el 30 de junio y el 31 de diciembre de 2007 por las sumas de \$ 1.200.000 y \$200.000, respectivamente -el resaltado es propio-.

Ello es también lo que surge del Acta de Directorio del 22 de octubre de 2009, obrante a fs. 77, redactada en los siguientes términos; *"El Sr. J. M. T., B., propone que se proceda a la devolución en atención a que esos fondos ya no resultan necesarios para las sociedad. La propuesta es sometida a votación y resuelta aprobada de modo unánime. En consecuencia, se decide proceder a reintegrar a los Sres. Accionistas J. M. T., B., y la suma de \$1.400.000 cada uno de ellos en concepto de reintegro del aporte irrevocable realizado a las sociedad en 10.05.2007. Asimismo, se delega en el Directorio la oportunidad y forma de disponer dicho reintegro"*.

Por su parte, obra a fs. 515 del Cuerpo III del Imp. Ganancias de las a.a., el asiento en el libro diario de E. M. S.A. en el que se registró la desafectación del aporte por la suma antes indicada, asiento que es de fecha 7 de abril de 2011, es decir ya iniciado y en curso el procedimiento de fiscalización contra el recurrente.

Por último, poco es lo que puede extraerse del Informe pericial contable obrante a fs. 137/140 ya que en el único punto en el que existe coincidencia entre ambos peritos es en la contabilización del aporte por \$1.400.000 el 10 de mayo de 2007, toda vez que según informe la experta designada por la representación fiscal, los restantes movimientos no poseen respaldo documental.

A partir de la coincidencia que el aporte no capitalizado devino en préstamo, resta analizar si al mismo le resultan aplicables los intereses presuntos del art. 48 de la ley del impuesto a las ganancias a la tasa prevista en el art. 67 de su reglamentación.

El art. 48, en lo que aquí interesa, dispone que *"Cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, a los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario, que toda deuda, sea ésta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etc., devenga un tipo de interés no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales, excepto el que corresponda a deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, en cuyo caso serán de aplicación los que resulten corrientes en plaza para ese tipo de operaciones, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación"*.

La reglamentación, por su parte, dispone que *"A los efectos de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 48 de la ley, el tipo de interés a aplicar será el vigente a la fecha de realización de la operación"* -art. 67-.

Y en el caso, son las propias manifestaciones de la recurrente, tanto ante la fiscalización como en sus presentaciones en esta instancia, las que acreditan que el



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

primero aporte y luego préstamo siempre tuvo un fin de lucro, que era impulsar la participación de una de las sociedades en la que era accionista, E. M. S.A., en un proyecto de inversión turístico en la Provincia del Chaco. Es decir, el otorgamiento de los fondos constituyó una operación propia de la intensa actividad comercial de la recurrente en los períodos objeto de determinación, de la que da clara cuenta la documentación que obra en las más de 500 fojas que conforman las a.a.

Con ello, el hecho que no se haya pactado legalmente ni expresamente un interés, ni se haya contabilizado en E. M. S.A. monto adicional alguno por dicho concepto con motivo de la devolución del préstamo, no implica que la operación haya sido a título gratuita y es, precisamente, para ese tipo de supuestos que el legislador incorporó la presunción del art. 48 a la ley para la liquidación de las rentas de segunda categoría, es decir para las rentas por el uso del capital.

Cierto es que dicha norma, a diferencia de su similar en el art. 73 de la misma ley, prevé la posibilidad de probar en contrario y la aquí recurrente ha ejercido su derecho, tanto en la instancia administrativa previamente sustanciada como en la presente instancia, pero los resultados no permiten arribar a la gratuidad que pretende ya que ella misma ha reconocido que el préstamo con E. M. S.A. se originó en su actividad comercial, condición que no se elimina por el hecho que inicialmente haya sido un aporte irrevocable.

Para decirlo más claramente, el hecho que los fondos hayan sido entregados primero como un aporte no le quita a la operación su onerosidad, porque en sí mismo el aporte irrevocable no es un acto gratuito, desde el momento que quien lo hace espera una prestación por su participación en el capital social. Y es sobre esa condición que, en definitiva, se aplica la presunción de intereses del art. 48 de la ley y la tasa del art. 67 de su reglamentación.

Respecto a la liquidación del monto de los intereses, si bien la recurrente, al igual que E. M. S.A. sostienen que el reintegro de los fondos del préstamo tuvo lugar en dos pagos, uno del 30 de junio de 2007 por \$1.200.000 y otro del 31 de diciembre de 2007 por \$200.000, lo cierto es que ello no pudo ser corroborado por los expertos en el informe pericial, dadas las deficiencias encontradas a la documentación de respaldo conforme las manifestaciones del perito designado por el Fisco Nacional, ni por ninguna otra prueba agregada ni producida en autos, a lo que debe agregarse que el Acta de Directorio que aprobó la devolución de los fondos es de fecha 22 de octubre de 2009, es decir posterior a la devolución, y la registración de dicho movimiento es del 7 de abril de 2011, ya iniciado y en curso los requerimiento del procedimiento de fiscalización seguido a la recurrente. Se tratan las antes reseñadas de inconsistencias de tal entidad y gravedad que no permiten tener certeza sobre la fecha de la devolución del capital prestado y, por ende, cabe en este aspecto dar validez a las liquidaciones practicadas por el Fisco Nacional.

Por todo lo expuesto, corresponde confirmar en este aspecto los ajustes practicados en las Resoluciones N° 18/2013 y 10/2014, tanto en cuanto al capital, como los intereses resarcitorios que por ley acceden a éste -art. 37, ley 11.683-, así como también las sanciones de omisión aplicadas, con costas.

VIII.- Que distinta es la solución respecto del ajuste determinado en la Resolución N° 10/14 en concepto de deducción de gastos en ropa que el señor T adquirió para el desa-

rrollo de su actividad profesional, para lo cual debe analizarse si los mismos por su naturaleza y monto pueden ser encuadrados en los arts. 17 y 80 de la ley del gravamen.

De acuerdo a la descripción que surge de los propios Considerandos de las Resoluciones, los comprobantes fiscales deducidos respaldan adquisiciones de la siguiente indumentaria: sacos, sobretodos, pantalones, zapatos, camisas, corbatas, cinturones y pañuelos, es decir, indumentaria que en el criterio de esta juzgadora tienen para la recurrente directa relación con las actividades por él declaradas y efectivamente ejercidas que es la de contador y la de director de sociedades anónimas, tal lo que constatará la fiscalización, que supone reuniones con clientes y funcionarios, y un tipo de vestimenta acorde a esa actividad profesional y comercial. Se trata, en efecto, de vestimenta de tipo formal, de habitual y corriente uso por parte de un profesional que ejerce tales actividades, por lo que excede el concepto de gasto personal al que se refiere el inc. a) del art. 88 de la ley.

El expuesto fue el criterio que tuvo en cuenta esta Sala, en otra composición, al fallar en la causa "Ruiz Guiñazú, Magdalena", sentencia del 3 de marzo de 2008, receptado también por la Excm. Cámara en la sentencia del 14 de febrero de 2012 "Samuel Gelblung", en la que se refiere a la indumentaria formal como el *vestuario apropiado y necesario para cumplir las actividades remuneradas*, también en el caso de actividades profesionales en las que como se dijo en dicho precedente se la debe considerar como un *capital profesional puesto al servicio de su actividad*.

En este caso en particular, determinada la vinculación del gasto con la actividad, primer elemento que permitiría admitir su deducción, resta analizar si los montos que la recurrente ha detraído por dicho concepto son razonables. Y de nuevo, en los Considerandos de las Resoluciones se detalla el monto deducido en cada período fiscal que en ningún caso supera los \$10.000, los que si bien no son de la escasa significación que invoca ésta en su recurso, sí se estiman aquí como razonables en relación a los ingresos que declaró, incluidos los comprendidos en el ajuste tratado en esta sentencia, toda vez que representan tan solo el 1, 73% del resultado neto de las categorías generadoras de rentas; a ello cabe agregar que surge de las a.a. que el señor T., no ha deducido todas las adquisiciones de la misma índole, en el mismo período y a la misma tienda, sino algunas de ellas.

IX.- En lo que se refiere a los intereses resarcitorios reclamados por el Fisco Nacional, cabe señalar que han sido liquidados conforme con lo dispuesto en el art. 37 de la ley, y que la recurrente no ha formulado agravios con relación a los mismos, por lo corresponde su confirmación, en la proporción que se confirman los ajustes.

X.- Por último, en cuanto a las multas aplicadas en los términos del art. 45 de la misma ley en atención que ha quedado demostrada la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la recurrente ya que no justificó el préstamo que dijo haber otorgado sin que se hayan invocado, ni probado tampoco, razones para su revocación ni para la eximición de su conducta con arreglo a la causal de error excusable prevista en el último párrafo de dicha norma, por lo que en la porción del ajuste que se confirma, también se confirman las sanciones apeladas, con costas.



TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Por lo expuesto, corresponde confirmar la Resolución N° 10/2014 y confirmar parcialmente la N° 18/2013, con costas según los respectivos vencimientos.

El Dr. Martín y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto de la Vocal Instructora.

Atento el resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

Confirmar la Resolución N° 10/2014 y confirmar parcialmente la N° 18/2013, con costas según los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

AGUSTINA O'DONNELL
VOCAL

EDITH VIVIANA GOMEZ
VOCAL

DANIEL ALEJANDRO MARTÍN
VOCAL